



REPÚBLICA DE COLOMBIA

Doctrina Contable Pública Compilada

Actualizada

Del 2 de enero al 31 de diciembre de 2018

¡Cuentas claras, Estado Transparente!

PRESIDENTE**Iván Duque Márquez****MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO****Alberto Carrasquilla Barrera****CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN****Pedro Luís Bohórquez Ramírez****SUBCONTADOR GENERAL Y DE INVESTIGACIÓN****Marleny María Monsalve Vásquez****SUBCONTADOR DE CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN****Jorge de Jesús Varela Urrego****SUBCONTADOR DE CENTRALIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN****Miryam Marleny Hincapié Castrillón****SECRETARIO GENERAL****Luis Fernando Ortiz Sanchez****GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE INVESTIGACIÓN Y NORMAS**

Rocío Pérez Sotelo - Coordinadora

Freddy Armando Castaño Pineda

Jaime Valencia Cubillos

Nancy Julieth Martínez Rubio

Edilberto Herrera Huerfano

Martha Liliana Arias Bello

Carlos Andrés Rodríguez Ramírez

Jaime Eduardo Hernandez Gil

Angelica Katerin Salcedo Guzmán

Sandra Yamile Endo Barrera

Esteban Eduardo Walteros Bello

Ingrid Nayarit Rios García

**GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE DOCTRINA Y CAPACITACIÓN**

Eduardo Vidal Díaz - Coordinador

Yimmy Alexander Bueno Juez

Rogelio Paez Barajas

Luz Alexandra León Lozano

Durlandy Andrés Cubillos Márquez

Dora Alicia Donato Montañez

Elizabeth Muñoz Hernández

Jorge Castañeda Monroy

Diana Carolina Monroy Ariza

Cindy Lorena Casallas Pulido

Gisela Rojas Taborda

María Juliana Cortés Alzate

Daniela Perdomo Valencia

Catherin Jhoana Amaris Jerez

Jonatan Fernando Neiva Ardila

Camilo Andrés Orjuela Segura

Oliva Barrios Agudelo

Cielo María Pérez Flórido

Publicación**1 de marzo de 2019**

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	6
1. MARCO NORMATIVO - RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE.....	11
2. MARCO NORMATIVO - EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO	13
3. MARCO NORMATIVO - EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO.....	15
4. MARCO NORMATIVO - EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO - RÉGIMEN DE EXCEPCIÓN	17
5. MARCO NORMATIVO - ENTIDADES DE GOBIERNO.....	19
5.1. EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO	19
5.2. INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	103
5.3. CUENTAS POR COBRAR	190
5.4. PRÉSTAMOS POR COBRAR	625
5.5. INVENTARIOS.....	653
5.6. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.....	727
5.7. BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES.....	1067
5.8. RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES.....	1154
5.9. OTROS ACTIVOS.....	1154
5.10. EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA	1420
5.11. PRÉSTAMOS POR PAGAR.....	1428
5.12. CUENTAS POR PAGAR.....	1455
5.13. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS	1607
5.14. OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	1703
5.15. PROVISIONES.....	1703
5.16. OTROS PASIVOS.....	1756
5.17. PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DEL GOBIERNO	1798

5.18. INGRESOS FISCALES	1857
5.19. INGRESOS-VENTA DE BIENES	1868
5.20. INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS	1868
5.21. INGRESOS -TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	1873
5.22. INGRESOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	1924
5.23. OTROS INGRESOS	1925
5.24. GASTOS-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN.....	1946
5.25. GASTOS DE VENTAS.....	1958
5.26. GASTOS -DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES ..	1959
5.27. GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.....	1966
5.28. GASTO PÚBLICO SOCIAL	1988
5.29. GASTOS - DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS	2005
5.30. GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.....	2005
5.31. OTROS GASTOS.....	2010
5.32. CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS	2021
5.33. COSTOS DE VENTAS.....	2021
5.34. COSTO DE VENTAS DE BIENES.....	2021
5.35. COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS.....	2021
5.36. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE BIENES	2021
5.37. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS EDUCATIVOS	2021
5.38. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS DE SALUD	2021
5.39. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN- SERVICIOS DE TRANSPORTE	2022
5.40. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS PÚBLICOS	2022
5.41. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA.....	2022
5.42. OTROS SERVICIOS	2022
5.43. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- ACTIVOS CONTINGENTES	2022

5.44. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS FISCALES	2029
5.45. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS DE CONTROL.....	2029
5.46. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS POR CONTRA (CR).....	2038
5.47. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -PASIVOS CONTINGENTES	2038
5.48. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS FISCALES	2055
5.49. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL.....	2055
5.50. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS POR CONTRA (DB)	2073
5.51. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS CON UNA CLASIFICACION ESPECÍFICA	2073
6. MARCO NORMATIVO - ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN	2439
7. CONCEPTOS MODIFICADOS	2440

INTRODUCCIÓN

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

ESTRUCTURA DE LOS CONCEPTOS QUE COMPONEN LA DOCTRINA

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

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

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

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

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

CLASIFICACIÓN DE LA DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA

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

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

Criterios básicos

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

Marco Normativo

Indica el marco normativo que hace parte del R.C.P. al que pertenece la entidad o el problema consultado y en una misma consulta puede presentarse el desarrollo de uno o más 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 hasta 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. No obstante, dadas las circunstancias, fundamentalmente relacionadas con los procesos de auditorías adelantadas por los organismos de control fiscal, relacionadas con períodos contables anteriores al año 2018, aún se presentan consultas sobre el RCP precedente.

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 acogidas o expedidas por la CGN, que lo modifican.

Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. Corresponde al marco normativo aplicable por las entidades comprendidas en la Resolución 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 2018, 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 las modificaciones a estos anexos, señaladas en los Decretos 2131 y 2132 de 2016, y 2170 de 2017.

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 y sus modificaciones.

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 de Valores, 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.

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.

5.1. EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

CONCEPTO No. 20182000000311 DEL 11-01-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo
	SUBTEMAS	Cuentas bancarias restringidas y recursos que no son de libre destinación, frente a la clasificación como efectivo de uso restringido

Doctor

ELIECER ROA

Contador

Municipio de Chinavita

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550005271-2, del día 4 de diciembre de 2017, en la cual interroga sobre las cuentas bancarias que se consideran restringidas y si en esta categoría se incluyen aquellas donde se manejan recursos que no son de libre destinación, o solo las embargadas.

En el presente concepto, igualmente se dará respuesta a la consulta radicada con el N° 20175500052952, del día 5 de diciembre de 2017, mediante la cual pregunta si dentro del efectivo de uso restringido se incluyen los recursos que no son de libre destinación, como es el caso de las asignaciones del Sistema General de Participaciones para Inversión:

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

CONSIDERACIONES

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, señala:

“1.3.5. Estado de flujos de efectivo

(...) 34. El efectivo comprende el dinero en caja y los depósitos a la vista.

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:

11 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

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.

(...) 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)

Por su parte el CAPÍTULO IV PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, LAUDOS ARBITRALES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS, de los Procedimientos para las Entidades de Gobierno, en su numeral 3. REGISTRO DEL EMBARGO, TÍTULO JUDICIAL Y PAGO DE SENTENCIA, contempla:

“3. REGISTRO DEL EMBARGO, TÍTULO JUDICIAL Y PAGO DE SENTENCIA

Si en desarrollo de los procesos judiciales se ordena una medida cautelar de embargo a las cuentas bancarias de la entidad o a las cuentas de una tesorería centralizada, deberán registrarse los efectos de la medida cautelar en cada una de sus fases, a saber: registro del embargo, apertura del título judicial y pago de la sentencia con título judicial.

3.1 Registro del embargo

Cuando, con base en la información recibida de la autoridad judicial, el banco informe sobre la ejecución de la orden de embargo a las cuentas bancarias de la entidad demandada o a las cuentas de la tesorería centralizada, la entidad o la tesorería centralizada reclasificará el efectivo, para lo cual debitará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132- EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

3.2 Apertura del título judicial

Una vez se han embargado los recursos se constituye con ese dinero el título judicial, el cual representa una garantía para el pago de las pretensiones económicas del demandante.

Cuando la cuenta bancaria pertenece a la entidad demandada, con la apertura del título judicial esta registrará un débito en la subcuenta 190903-DEPÓSITOS JUDICIALES de la cuenta 1909- DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y un crédito en la subcuenta 113210-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO.

Cuando la cuenta bancaria embargada corresponde a la tesorería centralizada, por procesos a cargo de la entidad demandada, la tesorería centralizada registrará un derecho a cobrar en calidad de préstamo gubernamental a cargo de la entidad demandada, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS y acreditará la subcuenta 113210-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO.

Por su parte, la entidad demandada, con el título judicial constituido con fondos de las cuentas de la tesorería centralizada, debitará la subcuenta 190903-DEPÓSITOS JUDICIALES de la cuenta 1909- Marco normativo para entidades de gobierno Procedimientos Contables Contaduría General de la Nación 62-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y acreditará la subcuenta 231305-Créditos de tesorería de la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO.

Cuando se embarguen recursos de la entidad demandada, administrados en la tesorería centralizada, con la apertura del título judicial, la entidad demandada registrará un débito en la subcuenta 190903-DEPÓSITOS JUDICIALES de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y un crédito en la subcuenta 190801-EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, la tesorería centralizada debitará la subcuenta 290201-EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 113210-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS de la cuenta 1132-EFFECTIVO DE USO RESTRINGIDO.

Cuando el funcionario judicial ordene el levantamiento del embargo, por considerarlo improcedente, la tesorería centralizada o la entidad demandada cancelará las subcuentas de las cuentas registradas anteriormente, según corresponda.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

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

Los recursos de destinación específica pueden conllevar o no un factor de limitación de aplicación en el tiempo; entonces aquellos recursos que puedan utilizarse con inmediatez para el propósito al que están destinados, serán efectivo o equivalentes al efectivo no restringido, en tanto que si las connotaciones de la destinación específica implican que solamente pueden aplicarse en el futuro por una condición legal o económica, se estará frente a unos recursos que deben clasificarse como de uso restringido.

No puede efectuarse una clasificación genérica de las cuentas bancarias, pues solamente podrán registrarse dentro de la cuenta 1132-EFFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, cuando se encuentran dentro de los lineamientos expuestos en los párrafos inmediatamente anteriores.

Por otra parte, es pertinente señalar que cuando se presentan embargos de cuentas bancarias, solo es posible el registro en la cuenta 1132- EFFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, en el momento en que se conoce sobre la orden embargo, toda vez que una vez constituido el título judicial, deberá procederse a reclasificar los valores respectivos, a la subcuenta 190903-DEPÓSITOS JUDICIALES de la cuenta 1909- DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

CONCEPTO No. 20182000001921 DEL 02-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo
	SUBTEMAS	Homologación de la subcuenta 111015- Cuenta especial, al Catálogo General de Cuentas del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Clasificación de cuentas bancarias como efectivo de uso restringido. Posibilidad de creación de nuevas subcuentas.

Doctora

LUZ AYDE CORREA AGUIRRE

Contadora General del Departamento (E)

Departamento de Antioquia

Medellín- Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550005401-2, del día 12 de diciembre de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

1. Bajo el Régimen de Contabilidad Pública, el Departamento de Antioquia tiene registrado en la cuenta 111015- Cuenta especial, un depósito especial conformado por cuentas bancarias que se diferencian de las demás cuentas de ahorro del Departamento, debido a que los recursos se encuentran depositados en una banca de fomento descentralizada del orden territorial. Sin embargo, la cuenta 111015, según la Resolución 620 de 2015, fue eliminada, lo cual genera inquietud sobre los criterios que se deben tener en cuenta para clasificar y registrar dichos recursos en las cuentas contables determinadas por la Resolución N° 620 de 2015, modificada por la Resolución N° 598 de 2017, toda vez que no existe una cuenta directa a la cual se pueda homologar.

Considerando las características particulares de estos depósitos, que actualmente representan el 15% de los depósitos en instituciones financieras, se propone que la CGN incluya la subcuenta 113308 Depósitos a la Vista Banca Pública.

2. “De otro lado, el Departamento de Antioquia tiene asignado para cada una de las cuentas bancarias un fondo presupuestal, creado con base en las restricciones legales frente al uso o destinación de los recursos del Departamento... En este orden de ideas, la mayoría de los recursos en efectivo consignados en las cuentas bancarias del Departamento, no están disponibles para su uso inmediato debido a una restricción legal y una minoría corresponde a recursos de fondos comunes o de libre destinación. (...)”

De acuerdo con la definición de efectivo de uso restringido del catálogo general de cuentas y el instructivo N° 002 de 2015, “el Departamento de Antioquia debe clasificar el efectivo depositado en las cuentas bancarias cuyo fondo indique restricción legal en cuanto al uso de los recursos, como efectivo de uso restringido, en la cuenta 1132 mientras que el efectivo depositado en las cuentas bancarias cuyo fondo sea común o de libre destinación se clasificará en las demás cuentas del grupo 11 de acuerdo a sus características. En efecto, aproximadamente el 66% de los recursos en efectivo consignados en las cuentas corrientes, de ahorros, de depósitos en el exterior y en la cuenta especial, se catalogarían como efectivo de uso restringido, lo cual, considerando la cantidad significativa de las cuentas bancarias existentes en el Departamento y que cada una de ellas tiene una terminación en 0, 1 y 3, limita la capacidad de asignación de cuentas en la subcuenta 113210 y no alcanzarían los códigos posibles para asignar al total de cuentas.

(...) Teniendo en cuenta las consideraciones planteadas en cuanto a la clasificación de los recursos de efectivo en la cuenta 1132, como efectivo de uso restringido, se sugiere que la CGN contemple la posibilidad de incluir dentro del efectivo de uso restringido, cada una de las subcuentas de la cuenta 1110- depósitos en instituciones financieras, según su correspondiente concepto de cuenta corriente, cuenta de ahorro y demás, con el fin de diferenciar el tipo de cuenta bancaria que se catalogaría como de uso restringido con un rango más amplio dentro del catálogo de cuentas (...)”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, expresa:

“1.3.5. Estado de flujos de efectivo

(...) 34. El efectivo comprende el dinero en caja y los depósitos a la vista.

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 2015 y sus modificaciones menciona lo siguiente:

11- EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO: “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.”

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.

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:

1. Homologación de la subcuenta 111015- Cuenta especial, en el Catálogo General de Cuentas del nuevo Marco Normativo.

Para clasificar los recursos que la Entidad tiene depositados en la banca de fomento, en el nuevo Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y que bajo el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública eran registrados en la subcuenta 111015- Cuenta especial, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, es necesario que se identifique el tipo de depósito que se está manejando en la institución financiera, independientemente del tipo de institución, es decir, si los depósitos se realizan bajo la modalidad de cuenta de ahorros, cuenta corriente u otro de los que se enuncian en las subcuentas de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS; en caso de que para la Entidad no sea posible definir a qué subcuenta del Catálogo General de Cuentas corresponde el tipo de depósito efectuado en la banca de fomento, deberá clasificar los recursos en la subcuenta 111090- Otros depósitos en instituciones financieras, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y a nivel de cuentas auxiliares estructurar las desagregaciones que requiera para su identificación específica.

Adicionalmente, la Entidad deberá revelar los componentes del grupo de efectivo y equivalentes al efectivo, y mencionar las características particulares de cada uno, asegurando la comprensibilidad para los usuarios de la información financiera, y mostrando la información de forma completa, incluyendo la que tiene que ver con los recursos depositados en la banca de fomento.

2. Depósitos clasificados como efectivo de uso restringido

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

Así pues, la destinación específica no 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 utilizarse 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, la Entidad debe evaluar si las cuentas bancarias señaladas en la consulta cumplen las características para ser clasificados como efectivo de uso restringido por su limitación temporal, o por el contrario hacen parte de otra categoría del efectivo y equivalentes al efectivo. Asimismo, los recursos clasificados como de uso restringido, se deberán reclasificar a la categoría que corresponda del efectivo y equivalentes al efectivo, en el momento en que finalice la restricción en el uso de los mismos.

Ahora bien, con respecto a la sugerencia de modificar el Catálogo General de Cuentas, creando subcuentas adicionales para las cuentas 1132- EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO Y 1133- EQUIVALENTES AL EFECTIVO, me permito comunicarle que evaluada su solicitud no es viable acceder a ella, razón por la cual el registro y control de los depósitos clasificados como de uso restringido, deberán realizarse por medio del uso de códigos auxiliares; y con respecto a los recursos depositados en la banca de fomento, deberán ser registrados de acuerdo con lo dispuesto en el punto 1., de estas conclusiones.

CONCEPTO No. 20182000002771 DEL 09-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Otros activos
	SUBTEMAS	Clasificación en cuentas contables de Efectivo y equivalentes al efectivo, del encargo fiduciario irrevocable de recaudo, administración, garantía y pagos con el Consorcio Fiducolombia S.A. - Fiducomercio S.A.

Doctor

GENES LARRY VELASCO VELASCO
Jefe de Oficina Contaduría General
Municipio de Santiago de Cali
Cali - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con número 2018550000048-2, de 1 de enero de 2018, mediante la cual solicita confirmación si

el encargo fiduciario irrevocable de recaudo, administración, garantía y pagos con el Consorcio Fiducolombia S.A. - Fiducomercio S.A se debe registrar en la subcuenta 113308 - Recursos entregados en administración, de la cuenta 1133-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO o si por el contrario, estos recursos deben ser registrados en la subcuenta 190803-ENCARGO FIDUCIARIO - FIDUCIA DE ADMINISTRACIÓN, de la cuenta 1908 - RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

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

CONSIDERACIONES

Según lo establecido en las descripciones y dinámicas del Catálogo General de Cuentas (CGN) Versión 2015.4 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y teniendo en cuenta que el encargo fiduciario irrevocable corresponde a recursos entregados en administración, existen dos cuentas contables dentro de las cuales pueden ser reconocidos estos recursos. En primer lugar, la descripción de la cuenta 1033 - EQUIVALENTES AL EFECTIVO, definida como:

“Representa el valor de: a) las inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor; b) los recursos entregados en administración que se mantienen para cumplir con compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión; y c) 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 del texto)

Así mismo, en la descripción de la cuenta 1908 - RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN se establece que:

“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.” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, de acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno en el Capítulo VI, numeral 1.3.5., relativo a Estado de flujos de efectivo, define el equivalente al efectivo como:

“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.”

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

CONCLUSIONES

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

En consideración con la información suministrada en la consulta, el encargo fiduciario irrevocable de recaudo, administración, garantía y pagos en el consorcio Fiducolombia S.A. - Fiducomerio S.A., se confirma el registro en la subcuenta 113308 - Recursos entregados en administración, de la cuenta 1133 - EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, dado que corresponden a recursos por recaudo de rentas municipales entregadas en administración a través de cuentas corrientes o de ahorro en entidades bancarias, las cuales se mantienen para cumplir con compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión.

CONCEPTO No. 20182000013981 DEL 27-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público, históricos y culturales
	SUBTEMAS	Uso de la cuenta contable 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO. Clasificación y reconocimiento de los bienes muebles que conforman una biblioteca.

		Incorporación de bienes dejados de reconocer con posterioridad a la aplicación del nuevo Marco Normativo. Revelaciones en notas a los estados financieros por arrendamientos operativos para arrendatarios.
--	--	---

Doctora

INIDIS MARIA DUARTE BOLIVAR

Contador Municipio de Hatonuevo

Municipio de Hatonuevo

Hatonuevo - La Guajira

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000328-2, del 30 de enero de 2018, en la cual solicita lo siguiente:

“1- ¿Los recursos recibidos de convenios se deben registrar en la cuenta de efectivo de uso restringido?

2- ¿Los bienes muebles de una biblioteca pública se registran en la cuenta de bienes de uso público en servicio 171010 bibliotecas, o en otra cuenta específica?

3- ¿Si después haber iniciado con el nuevo marco normativo para entidades de gobierno, se identifican propiedades, planta y equipos que no están registradas en la contabilidad, cual es el tratamiento contable que se debe seguir en estos casos?

4- En los arrendamientos operativos se debe revelar en las notas, un informe de los pagos futuros del arrendamiento para cada uno de los siguientes periodos: ¿un año, entre uno y cinco años, y más de cinco años El Municipio tiene un arrendamiento de redes eléctricas, pero no tiene un valor fijo del canon a cancelar mensualmente, si no que depende del consumo de energía que se genere cada mes, en este caso como se revelaría esta la información? (Sic)”

CONSIDERACIONES

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

CONSIDERACIONES SOBRE LA PREGUNTA 1

El Catálogo General de Cuentas para las Entidades de Gobierno, sobre la cuenta de efectivo de uso restringido establece:

“1132 EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que, por disposiciones legales, no están disponibles para su uso inmediato por parte de la entidad.

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”.

CONSIDERACIONES SOBRE LA PREGUNTA 2

Sobre los criterios para el reconocimiento de un bien mueble e inmueble como propiedad, planta y equipo, bien de uso público o bien histórico y cultural, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la resolución N° 484 de 2017, establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios 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. (...)

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

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. (...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

2. 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.

3. Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público, se reconocerán por separado. (...)

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.

2. 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 o reglamentarias imponen 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) se espera que tengan una vida útil larga, generalmente indefinida, debido a su creciente valor colectivo, histórico, estético y simbólico.

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". (Subrayado fuera del texto)

CONSIDERACIONES SOBRE LA PREGUNTA 3

La Resolución Nº 107 de 2017 "por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 y se modifican los Catálogos Generales de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018", emitida por la CGN para regular el tratamiento contable que las entidades territoriales deben dar en cumplimiento del saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, establece:

"2.2 Depuración contable durante el 2018 sobre la información financiera del 2017

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2018 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2017 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

a) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que incorporar bienes, derechos u obligaciones, ello se hará teniendo en cuenta los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015. Para tal efecto, dichas incorporaciones se registrarán en la subcuenta que identifique el bien, derecho y obligación, afectando:

1) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL (conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 para la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición) por el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007; y

2) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN por la diferencia que exista entre i) el valor del bien, derecho u obligación conforme a los criterios de reconocimiento y medición establecidos

en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015, y ii) el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007.

No obstante, cuando sea impracticable determinar qué parte del valor de los bienes, derechos u obligaciones incorporados corresponde a un error de periodos anteriores a la fecha de transición al Marco Normativo para entidades de Gobierno y qué parte corresponde a impactos por la transición al nuevo marco de regulación, la incorporación se registrará en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. Se considera que este requisito es impracticable cuando su aplicación genere un costo que exceda los beneficios de obtener la información. (...)

c) Adicionalmente, la entidad territorial registrará el valor de los bienes o derechos incorporados, así como el valor de las obligaciones que se retiren, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). (...)

2.3 Depuración contable permanente y sostenible por sucesos ocurridos durante el 2018 y siguientes

Con relación a la depuración contable permanente y sostenible que se origine en sucesos que ocurra durante el año 2018 y siguientes, las entidades territoriales reconocerán o retirarán los bienes, derechos u obligaciones conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y a lo establecido en el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, el cual hace referencia a la depuración contable permanente y sostenible”.

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la resolución N° 484 de 2017, sobre la corrección de errores de periodos anteriores, establece:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados

financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes. (...)

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de períodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca”. (Subrayado fuera del texto)

CONSIDERACIONES SOBRE LA PREGUNTA 4

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la resolución N° 484 de 2017, sobre las revelaciones que debe realizar el arrendatario por un arrendamiento operativo, establece:

“16.3.2.2 Revelaciones

43. En un arrendamiento operativo, el arrendatario revelará la siguiente información:

- a) el total de pagos futuros del arrendamiento para cada uno de los siguientes periodos: un año, entre uno y cinco años, y más de cinco años;
- b) los pagos por arrendamiento reconocidos como gasto en el resultado del periodo; y
- c) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición, cláusulas de revisión y subarrendamientos, así como restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

44. En relación con la cuenta por pagar, la entidad aplicará las exigencias de revelación contenidas en la Norma de cuentas por pagar”.

CONCLUSIONES

Dadas las consideraciones expuestas anteriormente, nos permitimos darle respuesta a cada una de las preguntas como sigue:

PREGUNTA 1

De acuerdo a la dinámica de la cuenta contable 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, se reconocen en esta cuenta aquellas partidas que, por disposiciones legales, no están disponibles para uso inmediato por parte de la entidad. En ese sentido, el municipio deberá usar juicio profesional para evaluar los dos siguientes aspectos subyacentes del reconocimiento de partidas en este rubro: a) si por la naturaleza y alcance de la restricción que recae sobre el recurso se ve afectado el control, deberá evaluarse las condiciones para mantenerlo como parte del activo; y, b) si dicha restricción afecta la disponibilidad de los recursos, es decir, el mayor o menor grado de aplicación de los fondos según su destinación de forma inmediata, se deberá realizar la respectiva reclasificación de efectivo disponible a efectivo de uso restringido.

Así las cosas, el hecho de que los recursos recibidos para la ejecución de proyectos, tenga una destinación específica, no implica que haya una restricción en su uso, puesto que, la disponibilidad de dichos recursos es inmediata con la condición de que se destinen a erogaciones relacionadas directamente con el proyecto en ejecución.

Para el reconocimiento de las operaciones que se derivan de la ejecución de los convenios y/o contratos interadministrativos, la CGN ha emitido el concepto N° 20172000000221, el día 05 de enero de 2017, dirigido a la Dra. María Fernanda Prieto, subdirectora financiera del Departamento para la Prosperidad Social - DPS, el cual se anexa a este documento.

PREGUNTA 2

Los bienes muebles que conforman la biblioteca deberán ser clasificados como propiedad, planta y equipo, bienes de uso público o bienes históricos y culturales de acuerdo a la naturaleza, destinación y uso que se les dé, evaluando el cumplimiento de criterios para su reconocimiento. De tal manera, que en la cuenta 171070-Bibliotecas, de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, se reconocerá la infraestructura donde se encuentra ubicada la biblioteca, siempre que esta esté destinada para el uso, goce y disfrute de la colectividad.

Los demás bienes muebles, incluyendo los libros, deberán ser clasificados, de manera independiente y conforme a su destinación, en la subcuenta de la cuenta que corresponda

de los grupos 16-PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO y 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES.

PREGUNTA 3

La CGN autorizó un saneamiento extraordinario para las entidades territoriales, mediante la emisión de la Resolución N° 107 de 2017, donde se establece que, para efectos del proceso de depuración contable, si el municipio debe incorporar bienes en la contabilidad, esta lo podrá hacer teniendo en cuenta los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015, en lo referente a la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición.

La incorporación del bien dejado de reconocer se realizará mediante un débito en la subcuenta y cuenta que identifique el bien, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, por el valor que tendría ese bien a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, y en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, por la diferencia que exista entre i) el valor del bien conforme a los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015 y ii) el valor que el bien derecho tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública Precedente.

Adicionalmente, el municipio registrará el valor del bien incorporado mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

El procedimiento contable señalado en los párrafos inmediatamente anteriores se podrá aplicar si el municipio detecta la omisión durante el año 2018, si en periodos siguientes se identifica que existen bienes no registrados en la contabilidad, el municipio realizará la incorporación del activo aplicando lo establecido en la Norma de corrección de errores de periodos anteriores.

PREGUNTA 4

Las revelaciones en notas a los estados financieros hacen referencia a información cualitativa y cuantitativa útil, detallada y necesaria para que los diferentes usuarios puedan comprender los estados financieros. Razón por la cual, las Normas para el Reconocimiento,

Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la resolución N° 484 de 2017, presentan las exigencias mínimas de revelación, lo que conlleva, a que cada entidad realice el análisis correspondiente e incluya en las revelaciones toda la información relevante para que los estados financieros sean entendidos.

Por tanto, el municipio deberá revelar las condiciones contractuales del arrendamiento de las redes eléctricas, esto es, la forma de cálculo del canon de arrendamiento mensual, plazo de arrendamiento y demás información que considere relevante.

CONCEPTO No. 20182000017311 DEL 02-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Efectivo Deudores
	SUBTEMAS	Registro contable de los recursos depositados en moneda local en las cuentas bancarias en bancos venezolanos, por el desarrollo de las actividades del Consulado colombiano en Venezuela.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Registro contable de los recursos depositados en moneda local en las cuentas bancarias en bancos venezolanos, por el desarrollo de las actividades del Consulado colombiano en Venezuela.

Doctor

ISIDORO PALACIOS RODRÍGUEZ

Contador Fondo Rotatorio

Ministerio de Relaciones Exteriores

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000705-2, del 19 de febrero de 2018, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) sea autorizado la utilización de la cuenta 147090 Otros Deudores, toda vez que se está presentado un efecto económico con relación al conflicto Internacional con la República Bolivariana de Venezuela;

1. Las 15 oficinas consulares en Venezuela siguen desarrollando sus actividades de expedición de Pasaportes, Visas, Apostillas y Actos Notariales, los cuales tienen un costo por el que debe cancelar el connacional en dicho país en moneda local (Bolívares), recursos que están depositados en las cuentas habilitadas para esta actividad en cada uno de las ciudades donde funcionan los Consulados.

2. Desde el mes de agosto de 2016, a la fecha diciembre de 2017, las políticas cambiarias han sido restringidas por parte del Gobierno Venezolano, la cual consiste en no permitir el cambio de los Bolívares por Dólares Americanos, con esto impidiendo que se transfieran estos recursos a las cuentas habilitadas a nombre del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores en la ciudad de Nueva York banco Citibank-Dólares.

3. Los informes de actuaciones consulares mes a mes se han registrado en la contabilidad el Fondo Rotatorio 1401 (Visas y Apostillas) y 1407 (Pasaportes y Actos Notariales), por tratarse de cartera sana, la cual es recaudada dentro de los 5 días hábiles siguientes del mes reportado, dada las circunstancias por el conflicto político entre los dos países, los recaudos de los consulados de Venezuela se han venido registrando en la cuenta 147090, toda vez que los recaudos mensuales se encuentra en Bolívares en cada una de las cuentas bancarias de bancos locales de Venezuela.

Por lo anterior solicito se pueda conceptuar y autorizar los registros de recaudos en la cuenta 147090 Otros Deudores toda vez se superaría el 5% del total de la cuenta mayos 1470 Otros Deudores, por la actual situación y que se considera de manera temporal toda vez que cuando las relaciones entre los países de Venezuela y Colombia mejoren estos recursos puedan ser trasferidos a las cuentas del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones”.

CONSIDERACIONES

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

El Régimen de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución 355 de 2007, establece:

“9.1.1.3 Deudores

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

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

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

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, atañe:

“11 - EFECTIVO

DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas representativas de los recursos de liquidez inmediata en caja, cuentas corrientes, de ahorro y en fondos, disponibles para el desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública.

Así mismo incluye los recursos disponibles en la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional a través de la cuenta única nacional, y las reservas internacionales para el caso del Banco de la República. (...)

1110 - DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras. También incluye las cuentas de compensación y los depósitos en el Banco de la República. (...)

14 - DEUDORES

DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de deudores, conceptos tales como los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros. (...)

1470 - OTROS DEUDORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores. (...)

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 de los recaudos totales o parciales de los derechos registrados en esta cuenta.
- 2- El valor de los deudores que se castiguen por incobrables, una vez agotadas las gestiones de cobro y cumplidos los requisitos pertinentes". (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificatorias, sobre las cuentas por cobrar, establece:

"2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de 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”. (Subrayado fuera del texto)

En complemento, el Catálogo General de Cuentas, incorporado mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificatorias, indica:

“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 los equivalentes al efectivo, y los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo de uso restringido. (...)

1110 - DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

DESCRIPCIÓN

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

3 - CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan 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 financiero. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones sin contraprestación, tales como impuestos y transferencias, y en transacciones con contraprestación, tales como la venta de bienes y servicios.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, en el grupo 14-DEUDORES

se registran aquellos derechos de cobro que la entidad tenga respecto a actividades desarrolladas en función de su cometido estatal, y los recursos depositados en las cuentas bancarias autorizadas en los bancos locales de Venezuela, por el desarrollo de las actividades del Consulado, no son derechos de cobro, por el contrario, son recursos disponibles pendientes por trasladar a las cuentas bancarias habilitadas a nombre del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores. En ese sentido, no es procedente el registro de los recursos depositados en los bancos de Venezuela en la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Los recursos depositados en moneda local en las cuentas bancarias de bancos venezolanos a nombre del Consulado colombiano deberán ser contabilizados en la subcuenta 111011-Depósitos en el exterior, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

El anterior tratamiento contable, bajo el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se realizará de la misma manera, toda vez que dichos recursos no cumplen los criterios para ser reconocidos como una cuenta por cobrar, sino que por el contrario, son recursos disponibles en moneda venezolana pendientes de trasladar que deberán ser reconocidos dentro del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, en la cuenta y subcuenta señalada en el párrafo inmediatamente anterior.

CONCEPTO No. 20182000021671 DEL 02-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Otros activos
	SUBTEMAS	Registro de los recursos en efectivo entregados en administración

Doctora

LILIAN PATRICIA MORALES ROJAS

Coordinadora Grupo de Contabilidad

Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (Dapre)

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018-550-000869-2, del 03 de febrero de 2018, mediante la cual solicita concepto sobre qué tipos de recursos entregados en administración se deben registrar en la cuenta 1133-Equivalentes al efectivo y cuales en la cuenta 1908-Recursos entregados en administración.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta se exponen las siguientes consideraciones:

El párrafo 35 de la Norma de presentación de estados financieros del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en relación con lo que se considera equivalentes al efectivo, establece:

“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”. (Subrayado fuera de texto)

En línea con este planteamiento, la descripción de la cuenta 1133-EQUIVALENTES AL EFECTIVO del Catálogo General de Cuentas del mismo Marco Normativo establece que esta cuenta

“Representa el valor de: a) las inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor; b) los recursos entregados en administración que se mantienen para cumplir con compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión; y c) 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)

Por su parte, la descripción de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN del mismo Catálogo establece que esta cuenta “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”.

CONCLUSIONES

A partir de las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

- a. En la cuenta 1133-EQUIVALENTES AL EFECTIVO la entidad registrará los recursos en efectivo entregados en administración, bien sea a través de contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público, o de contratos celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias para la administración de recursos bajo diversas modalidades. Lo anterior, siempre que los recursos entregados en administración estén destinados al cumplimiento de pagos a corto plazo, en lugar de para propósitos de inversión.
- b. En la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN la entidad registrará los recursos en efectivo entregados en administración que no están destinados al cumplimiento de pagos a corto plazo, es decir, aquellos que están destinados al cumplimiento de pagos a mediano y largo plazo, así como aquellos entregados para propósitos de inversión.

No obstante, con el propósito de uniformar el registro contable y facilitar la eliminación de las operaciones recíprocas, se está evaluando la pertinencia de eliminar la subcuenta 113308-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y la parte de la descripción de la cuenta 1133-EQUIVALENTES AL EFECTIVO que hace referencia a estos recursos. Lo anterior, sin perjuicio de que la entidad deba clasificar estos recursos como equivalentes al efectivo para efectos de la presentación de los estados financieros.

CONCEPTO No. 20182000024781 DEL 20-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo

SUBTEMAS	Clasificación de las cuentas con destinación específica como efectivo de uso restringido.
-----------------	---

Doctora

AURA ROSA PÉREZ GONZÁLEZ

Contadora Pública

Asesorías Públicas

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550001331-2, del día 20 de marzo de 2018, en la cual solicita se clarifique a qué hace referencia cuando se indica uso restringido en el efectivo y equivalentes de efectivo, con el fin de aclarar si las cuentas con destinación específica se deben clasificar como efectivo de uso restringido.

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° 484 del 2017, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señalan:

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

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

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.” (Subrayado fuera de texto)

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

“1132 - EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO

DESCRIPCIÓN

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

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye que el efectivo o equivalentes al efectivo de uso restringido 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.

Por su parte la destinación específica no 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 que hacen parte de las cuentas con destinación específica no se consideran efectivo de uso restringido, toda vez que aunque tienen una destinación específica, no tienen limitaciones de uso respecto al tiempo. Pero si en algún momento dichos recursos ostentaran alguna restricción de uso por un tiempo determinado, la Entidad deberá clasificarlos como efectivo de uso restringido.

CONCEPTO No. 20182300023751 DEL 26-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente.
	TEMAS	Efectivo Deudores Transferencias

	SUBTEMAS	Saldos registrados en subcuentas “otros”
2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Efectivo y equivalente de efectivo Propiedades, planta y equipo Inventarios
	SUBTEMAS	Depósitos en custodia en el Banco de la República, conformados por divisas y moneda nacional, provenientes de incautación de dineros. Bienes por valor equivalente a aquellos que fueron objeto de extinción y dominio. Desembolsos efectuados para atender gastos a cargo de Sociedades Administradas Transferencia de recursos al Fondo para la Reparación de las Víctimas.

Doctor
SERGIO JORDÁN QUIJANO
Vicepresidente administrativo y financiero
Sociedad de Activos Especiales S.A.S
Calle 93B N° 13-47, código postal 110231
Bogotá.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2018550000779-2, del 23 de febrero de 2018, en la cual formula consulta en los siguientes términos:

“Con motivo de la visita regular efectuada por la Contraloría General de la República al Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha Contra el Crimen Organizado “FRISCO” a los Estados Contables al 31 de diciembre de 2016, emitió el siguiente hallazgo con relación a la “Utilización de las subcuentas denominadas OTROS:

Analizado el Balance del FRISCO al 31 de diciembre de 2016, se evidencia que la SAE ha utilizado las subcuentas Otros superando el porcentaje del 5% establecido por la Contaduría General de la Nación CGN; lo anterior debido a que la SAE no le ha solicitado a la CGN la creación de las subcuentas correspondientes, lo que genera que se registren transacciones

a las que no se pueda identificar el concepto real...”
(...)

Sobre este asunto el consultante explica que los saldos a que se refiere la Contraloría se encuentran registrados en las siguientes subcuentas:

111090-OTROS DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS por concepto de los depósitos en custodia en el Banco de la República y otras Entidades el cual supera el 75% del total de la cuenta y que estos depósitos están conformados por divisas, y por dineros en moneda nacional.

140190- OTROS DEUDORES POR INGRESOS NO TRIBUTARIOS con un saldo del 100% del total de la cuenta. Explica que este saldo está conformado por dos conceptos:

- “El reconocimiento de la sentencia que ordena la declaración de extinción de dominio de algunos bienes de Fabio Puyo Vásquez, bienes que fueron enajenados por Puyo Vásquez a terceros de buena fe a quienes no se les desconocen los derechos adquiridos, en consecuencia, por sentencia del juzgado se deben reconocer bienes equivalentes al valor del bien producto de la actividad ilícita.
- Desembolsos efectuados con recursos del FONDO PARA LA REHABILITACION INVERSION SOCIAL y LUCHA CONTRA EL CRIMEN ORGANIZADO “FRISCO” para atender gastos a cargo de Sociedades Administradas referentes a impuestos, servicios públicos, pasivos laborales, negociaciones colectivas, demandas judiciales, contribución de valorización e impuesto predial. Dichos gastos deberán ser cobrados a las Sociedades incautadas, así como las declaradas con extinción de dominio.”

Adicionalmente plantea que el saldo de la subcuenta 542390-Otras transferencias representa el 100% del total de la cuenta, el cual se origina en el valor de los recursos transferidos en el año 2016, al Fondo para la Reparación de las Víctimas Administrado por la Unidad Administrativa Especial para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas, que de acuerdo con la Ley 975 de 2005 dispuso que el mencionado Fondo estaría conformado entre otros recursos, por los recursos provenientes de los procesos de extinción de dominio que se surtan en virtud de la Ley 793 de 2002.

Solicitan la creación de un código dentro del Catálogo General de Cuentas para registrar las operaciones antes descritas, o nos indique la cuenta que se puede utilizar para el registro de estos Conceptos.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Capítulo II del Título III del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, con respecto a la utilización de las subcuentas denominadas otros, establece:

“... Para el reconocimiento de las diferentes transacciones, hechos y operaciones realizadas por las entidades contables públicas, se debe tener en cuenta que el valor revelado en las subcuentas denominadas “Otros”, de las cuentas que conforman el Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social, no debe superar el cinco por ciento (5%) del total de la cuenta de la cual forma parte.

A falta de un concepto específico en el Catálogo General de Cuentas para el reconocimiento de una operación realizada, las entidades contables públicas harán el respectivo reconocimiento en las subcuentas denominadas “Otros”. No obstante, cuando el monto de la subcuenta supere el porcentaje antes señalado, las entidades deberán solicitar a la Contaduría General de la Nación que evalúe la pertinencia de crear la subcuenta correspondiente... (Subrayado fuera de texto)

En el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, modificado por la Resolución 484 de 2017, 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)

De otra parte, la CGN expidió el concepto N° 200912-137449, dirigido a la Fiscalía General de la Nación, el cual en las conclusiones, señaló

” Los comprobantes de depósito en custodia que representan los bienes decomisados por la Fiscalía General de la Nación en desarrollo de sus funciones de policía judicial deben reconocerse en cuentas de orden deudoras de control, por el valor determinado por el Banco de la República, hasta tanto se produzcan las decisiones judiciales que determinen el destino de los mismos. Para el efecto, se debita la subcuenta 839090-Otras Cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y se acredita la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).”

De otra parte, el catálogo general de cuentas anexo a la Resolución No. 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas, así:

8130 DESCRIPCIÓN Representa el valor de los bienes aprehendidos o incautados a terceros, originados en actividades ilegales, de conformidad con las disposiciones legales. La subcuenta 813010- Activos Netos registra el valor del patrimonio de las empresas

incautadas.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 890513-Bienes Aprehendidos o Incautados.
 DINÁMICA: SE DEBITA CON: 1- El valor de los bienes y derechos aprehendidos o incautados.
 SE ACREDITA CON: 1- La devolución de los bienes y derechos. 2- La declaración de los bienes y derechos a favor de la Nación.

Adicionalmente el objeto del convenio suscrito entre la SAE y el Banco de la República, dispone lo siguiente:

PRIMERA: Objeto. Este Convenio define la forma, condiciones, plazos y procedimientos que regirán la relación entre LA SAE y EL BANCO, para:

1. La constitución de depósitos en custodia sobre oro, plata, platino o divisas afectadas con medidas cautelares dentro del proceso de extinción de dominio, así como aquellos respecto de los cuales ya se hubiere declarado formalmente la extinción de dominio, y que hayan sido puestos a disposición de LA SAE para su administración y /o disposición final.

Se incluyen los depósitos constituidos por la Fiscalía General de la Nación (FGN) sobre oro, plata, platino o divisas afectadas con medidas cautelares dentro del proceso de extinción de dominio, que sean transferidos a LA SAE mediante el mecanismo de cambio de titular, de acuerdo con lo previsto en el presente Convenio.

2. La remisión al exterior de las divisas afectadas con medidas cautelares dentro del proceso de extinción de dominio, así como aquellas respecto de las cuales ya se hubiere declarado formalmente la extinción de dominio, y que hayan sido puestas a disposición de LA SAE para su administración y/o disposición final, que se encuentren depositadas en custodia en el BANCO, con el propósito de que: a) éstas divisas sean autenticadas por el banco emisor correspondiente; y b) el monto aceptado y autenticado por el banco emisor correspondiente sea transferido por EL BANCO a la cuenta bancaria en el exterior de LA SAE; y/o)

(...)

Sobre la naturaleza del convenio, este señala:

EL BANCO únicamente facilitará espacios en sus instalaciones para la custodia de los bienes depositados, en las mismas condiciones y estado en que le son entregados, sin que por ello

asuma funciones de administración, inversión, mandato o similares con relación a dichos bienes.

Los depósitos en custodia de divisas no constituyen ni se asemejan a las cuentas de depósito de que trata los artículos 22 de la Ley 31 de 1992 y 23 del Decreto 2520 de 1993(...) (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la sentencia que ordena la declaración de extinción de dominio de algunos bienes de Fabio Puyo Vásquez emitida por el Juzgado Octavo Penal del Circuito Especializado de Bogotá D.C., resolvió:

“PRIMERO: ORDENAR la extinción del derecho de dominio (...) y sobre los bienes equivalentes como se estipuló en la parte motiva de esta sentencia, a favor del estado colombiano. Ingresarán al patrimonio del Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado (...)”

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Con relación a la utilización de las subcuentas “otros”, esta clasificación es pertinente siempre y cuando no exista en el catálogo otra subcuenta que identifique la naturaleza del hecho económico a registrar. En estos casos, para efectos de suplir necesidades de información y de control, la entidad puede implementar el uso de auxiliares, a partir del séptimo dígito en la codificación contable respectiva y revelar en notas a los estados contables la información adicional necesaria para una mejor comprensión de la misma.

Ahora, sobre la solicitud de crear subcuentas acordes a la especificidad de la operación planteada, considerando que la vigencia del CGC del Régimen de Contabilidad Pública precedente finalizó el 31 de diciembre 2017, no se crearán las subcuentas solicitadas.

Por tanto, a partir del 01 de enero de 2018, deben aplicar lo dispuesto en el marco conceptual y las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, que hacen parte del Marco normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, modificada por la Resolución 484 de 2017 y el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones.

Por consiguiente, para cada uno de los conceptos planteados en su consulta, a partir del 1° de enero de 2018, se debe atender el principio de esencia sobre forma incluido en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, el cual establece que los hechos económicos se

reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal. En esta regulación no se ha establecido el límite del 5% para las subcuentas otros; en caso de presentarse registros representativos en alguna de ellas, la Entidad deberá utilizar auxiliares o la opción equivalente que le permita la plataforma tecnológica, para su identificación independiente y hacer las revelaciones pertinentes en las notas a los estados financieros.

1) Depósitos en custodia en el Banco de la República y otras entidades, conformados por divisas y moneda nacional, provenientes de incautación de dineros.

El valor de los dineros incautados, que se venían registrando bajo RCP precedente en la subcuenta 111090-Otros Depósitos en entidades financieras, se deben registrar en cuentas de orden deudoras de control, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8130-BIENES APRENDIDOS O INCAUTADOS, por el valor determinado en los comprobantes de depósito en custodia expedidos por el Banco de la República, hasta tanto se resuelva la situación jurídica y se establezca el destino de los mimos. El registro crédito corresponde a la subcuenta 890513-Bienes Aprehendidos o Incautados.

Una vez resuelta la situación jurídica, si se determina que estos recursos son adjudicados al FRISCO, se reconocen en la contabilidad de este fondo, debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFECTIVO, siempre que cumpla con lo señalado en la descripción de esta cuenta, es decir que corresponda a recursos de liquidez inmediata en caja, cuentas corrientes y fondos que están disponibles para el desarrollo de las actividades de la entidad. Como contrapartida debe utilizar la subcuenta 442809 Bienes declarados a favor de la Nación. Simultáneamente se reversan las cuentas de orden.

a. Reconocimiento de bienes adjudicados, por valor equivalente a aquellos que fueron objeto de extinción y dominio:

Los bienes adjudicados al FRISCO por valor equivalente a aquellos que fueron objeto de extinción de dominio y que por mandato de sentencia judicial ingresarán al patrimonio de este Fondo, se contabilizarán de la siguiente manera:

Al igual como se señala en el numeral 1 de estas conclusiones, mientras que se define la situación jurídica de los bienes, se deben registrar en cuentas de orden deudoras de control, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8130-BIENES APRENDIDOS O INCAUTADOS, hasta tanto se establezca el destino de los mimos.

- Si los bienes en mención son adjudicados al FRISCO para el cumplimiento de su cometido estatal, es decir que cumplen con los criterios para ser reconocidos como Propiedades, planta y equipo, se registrarán en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.
- Si los bienes son adjudicados al FRISCO para posteriormente ser transferidos a otras entidades mediante la venta o entrega gratuita, se registrarán en la subcuenta 151098-Bienes declarados a favor de la Nación.

El registro crédito, en ambos casos corresponde en la subcuenta 442809-Bienes declarados a favor de la Nación. Simultáneamente se deben reversar las cuentas de orden.

3) Desembolsos efectuados para atender gastos a cargo de Sociedades Administradas:

Los pagos efectuados a cargo de las Sociedades Administradas, de acuerdo con lo planteado en la consulta, deben registrarse en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

4) Valores transferidos al Fondo para la Rehabilitación de las Víctimas, registrados en la subcuenta 542390-Otras transferencias:

A falta de un código específico en el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, es viable el registro en la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, siempre y cuando corresponda a gastos por transacciones sin contraprestación, como lo describe el grupo 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES contenida en el Catálogo de Cuentas, y siempre que el concepto a transferir no se identifique con la denominación de las demás subcuentas específicas contenidas en esta cuenta.

Ahora bien, de conformidad con lo establecido en el numeral 6.4 del Marco conceptual para entidades de gobierno, la entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros, la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión por parte de los usuarios, de las cifras contenidas en los estados financieros.

CONCEPTO No. 20182000027521 DEL 17-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos fiscales Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los ingresos por los recursos provenientes de la Ley 55 de 1985, por concepto de tarifas del ejercicio de la función registral en las Oficinas de Registro.

Doctor

OSCAR ANÍBAL LUNA

Director Administrativo y Financiero

Superintendencia de Notariado y Registro (SNR)

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550001690-2, del día 11 de abril de 2018, mediante la cual solicita la revisión del concepto N° 20172000106611, del día 1 de diciembre de 2017, de conformidad con los criterios contables del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, con respecto al procedimiento contable para el registro de los recursos provenientes de la Ley 55 de 1985 por concepto de tarifas del ejercicio de la función registral en las Oficinas de Registro, teniendo en cuenta lo preceptuado en el Artículo 115 de la Ley 1815 de 2016, en el Artículo 118 del Decreto de Liquidación 2170 de 2016 y en el Artículo 30 del Decreto 1238 de 2017.

Por lo tanto, el consultante solicita se indique si los ingresos por concepto de tarifas del ejercicio de la función registral deberán ser reconocidos por la SNR en su totalidad como ingreso propio o, por el contrario, le corresponde reconocer las transferencias efectuadas a otras entidades públicas como ingresos recibidos para terceros (pasivo) y el remanente como ingresos para la entidad, de acuerdo con el párrafo 4, del numeral 1, de la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación.

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

CONSIDERACIONES

El Artículo 1 de la Ley 55 de 1985 establece que “Con base en la propuesta que elabore el Departamento Nacional de Planeación, el Consejo Nacional de Política Económica y Social, Conpes, determinará que los organismos y entidades titulares de las rentas de destinación especial, reasignen recursos dentro de su presupuesto a las actividades complementarias o afines que en cada caso se indican, conforme a la siguiente regla: hasta el 10% en 1985; hasta el 20% en 1986, hasta el 30% en 1987, hasta el 40% en 1988 y hasta el 50% en 1989 y años siguientes. (...)” (Subrayado fuera del texto).

El Artículo 115 de la Ley 1815 del 2016 señala: “Con los recursos provenientes de la Ley 55 de 1985 por concepto de tarifas del ejercicio de la función registral en las Oficinas de Registro que recauda la Superintendencia de Notariado y Registro, se atenderán adicionalmente gastos de inversión por \$72. Mil millones en la Fiscalía, Rama Judicial, Uspec, Ministerio de Justicia y del Derecho e ICBF según los valores presupuestados en cada una de ellas. La Superintendencia hará lo ajustes contables que haya lugar” (Subrayado fuera del texto)

El Artículo 118 del Decreto de Liquidación 2170 del 2016 señala: “Con los recursos provenientes de la Ley 55 de 1985, por concepto de tarifas del ejercicio de la función registral en las Oficinas de Registro que recauda la Superintendencia de Notariado y Registro, se atenderán adicionalmente gastos de inversión por \$72 mil Millones de pesos en la Fiscalía, Rama Judicial, USPEC, Ministerio de Justicia y del Derecho e ICBF, según los valores presupuestados en cada una de ellas. La Superintendencia hará los ajustes contables a que haya lugar.”

El Artículo 30 del Decreto 1238 de 2017 establece: “Con el propósito de evitar una doble presupuestación, la Superintendencia de Notariado y Registro girara directamente los recursos provenientes de la Ley 55 de 1985 por concepto de tarifas del ejercicio de la función registral a la Fiscalía, Rama Judicial, Uspec, Ministerio de Justicia y del Derecho y el ICBF, de conformidad con los valores presupuestados en cada una de ellas. La Superintendencia hará los ajustes contables a que haya lugar”. (Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, en su numeral 6.1.1. Activos, del numeral 6. Definición, Reconocimiento, Medición y Revelación de los Elementos que Constituyen los Estados Financieros, define 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 del texto).

Ahora bien, el numeral 6.1.4. Ingresos, del citado Marco conceptual, los define como “...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. (...)” (Subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, incorporadas mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, especialmente el anexo a la Resolución N° 484 de 2017, en el párrafo 4 de las Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación, del Capítulo IV. Ingresos, establece lo siguiente: “Los recursos que reciba la entidad a favor de terceros no se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, sino como pasivos.” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

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

La entidad deberá evaluar cuál de las alternativas expuestas a continuación corresponde al trasfondo del control de los recursos provenientes de la Ley N° 55 de 1985 por concepto de tarifas del ejercicio de la función registral en las Oficinas de Registro, aplicando uno de los siguientes procedimientos contables:

1. Si la SNR recauda parte de los recursos provenientes de la Ley N° 55 de 1985 por cuenta y riesgo de la Fiscalía, la Rama Judicial, la Uspec, el Ministerio de Justicia y del Derecho y el ICBF, al ser éstas las que ostentan el control de su respectiva porción en los derechos de

cobro por tarifas del ejercicio de la función registral en las Oficinas de Registro, se deberá aplicar el siguiente procedimiento contable:

a. Reconocimiento del derecho de cobro por concepto de las tarifas del ejercicio de la función registral en las Oficinas de Registro que recauda la SNR:

En atención a lo dispuesto en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las entidades de gobierno, la SNR, la Fiscalía, la Rama Judicial, la Uspec, el Ministerio de Justicia y del Derecho y el ICBF, reconocerán una cuenta por cobrar por el porcentaje que le corresponda a cada entidad sobre los recursos provenientes de la Ley N° 55 de 1985, mediante un débito en la subcuenta 131101-Tasas, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411001-Tasas, de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Paralelamente, la SNR reconocerá en cuentas de orden el porcentaje que le corresponde a cada entidad anteriormente señalada, debitando la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y acreditando la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

b. La SNR recauda los recursos provenientes de la Ley N° 55 de 1985:

La SNR deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS por la totalidad de los recursos recibidos y como contrapartida un crédito en la subcuenta 131101-Tasas, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, por el porcentaje de los recursos que le corresponde a la Superintendencia, y un crédito en la 240790-Otros recursos a favor de terceros, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, por el porcentaje de los recursos que le corresponde a la Fiscalía, Rama Judicial, Uspec, Ministerio de Justicia y del Derecho y el ICBF. Se ajustarán las cuentas de orden por el valor de los recursos recaudados provenientes de la Ley N° 55 de 1985 y a favor de estas entidades.

En cuanto a la Fiscalía, la Rama Judicial, la Uspec, el Ministerio de Justicia y del Derecho y el ICBF, reclasificarán la cuenta por cobrar por concepto de tasas, debitando 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y acredita la subcuenta 131101-Tasas, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

c. Giro de los recursos provenientes de la Ley N° 55 de 1985 a la Fiscalía, Rama Judicial, Uspec, Ministerio de Justicia y del Derecho y el ICBF:

Con el giro de los recursos a las entidades correspondientes, la SNR debitará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la Fiscalía, la Rama Judicial, la Uspec, el Ministerio de Justicia y del Derecho y el ICBF, debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

2. Si la SNR controla la totalidad del derecho de cobro por tarifas del ejercicio de la función registral en las Oficinas de Registro y, por lo tanto, recauda a cuenta y riesgo propio, deberá aplicar el siguiente procedimiento contable:

La SNR reconocerá una cuenta por cobrar por la totalidad de recursos provenientes de la Ley N° 55 de 1985, mediante un débito en la subcuenta 131101-Tasas, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el recaudo la SNR deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS por la totalidad de los recursos recibidos y como contrapartida un crédito en la subcuenta 131101-Tasas, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

La SNR reconocerá un pasivo por las transferencias que deba realizar a la Fiscalía, la Rama Judicial, la Uspec, el Ministerio de Justicia y del Derecho y el ICBF, mediante un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, la Fiscalía, la Rama Judicial, la Uspec, el Ministerio de Justicia y del Derecho y el ICBF, debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro de los recursos a las entidades correspondientes, la SNR debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. La Fiscalía, la Rama Judicial, la Uspec, el Ministerio de Justicia y del Derecho y el ICBF debitarán la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Las entidades deberán definir conjuntamente frente a cuál de las alternativas planteadas anteriormente se encuentra circunscrito el caso consultado, y adoptar el respectivo procedimiento definido.

CONCEPTO No. 20182000028091 DEL 22-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo equivalente de efectivo Otros activos Otros pasivos
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el registro de los fondos de inversión colectiva abierto de alta liquidez.

Doctor

MARCO TULIO CORTEZ ARROYO

Contador Público

Municipio de Tuchin

Tuchin- Córdoba

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001683-2, del 11 de abril de 2018, en la cual manifiesta lo siguiente:

“El Municipio de Tuchin, adquirió un convenio interadministrativo con el Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de desastres, por valor de \$2.598.651.397 de los cuales el municipio aportó \$200.000.000. Con estos recursos se aperturó un Fondo de Inversión Colectiva Abierto de alta liquidez.

La pregunta es ¿cuál es el procedimiento contable para el registro de estos fondos?”.

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

CONSIDERACIONES

Entre las cláusulas más importantes del convenio interadministrativo 9677-PPAL001-80-2018 celebrado entre el Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres representado

por FIDUPREVISORA S.A. y el Municipio de Tuchín - Córdoba, podemos señalar las siguientes:

CLÁUSULAS

PRIMERA. - OBJETO: Aunar esfuerzos para la recuperación de la cuenca hidrográfica en el resguardo indígena Zenú de Córdoba - Sucre, mediante la canalización y encauce de un sector del arroyo "Tuchín", localizado en la zona urbana del Municipio de Tuchín, Departamento de Córdoba.

SEGUNDA. - COMPROMISOS DE LAS PARTES

A. COMPROMISOS DEL MUNICIPIO DE TUCHÍN - DEPARTAMENTO DE CÓRDOBA: Con la suscripción del Convenio y en desarrollo del mismo, el Municipio se compromete a:

- Aportar al presente convenio la suma de doscientos millones de pesos m/cte (\$200.000.000), tal como consta en los certificados de disponibilidad presupuestal Nos.CDP00032 Y CDP00033 del 19 de enero de 2018, los cuales deberán ser transferidos con anterioridad a la suscripción del acta de inicio del convenio, al Fondo de Inversión Colectiva, en el cual se depositarán y administrarán los recursos para la ejecución de las obras. (...).
- Adelantar todas las gestiones necesarias para la apertura de un Fondo de Inversión Colectiva ante Fiduprevisora S.A. a nombre del Municipio de Tuchín - Córdoba, cuyo ordenador del gasto será el Alcalde o quien este delegue, en el cual se depositarán y administrarán los recursos destinados para las obras objeto del convenio. Los rendimientos financieros que este fondo genere junto con los saldos que queden una vez ejecutadas las obras, deberán reintegrarse al Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres, en su totalidad. (Subrayado fuera del texto). (...).
- Ordenar los desembolsos a favor del contratista de obra de acuerdo a los pagos pactados en el contrato de obra derivado del convenio, previo visto bueno del supervisor asignado por la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres (UNGRD), presentando la documentación establecida para tal fin por el Fondo Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres. (...).
- Realizar la supervisión técnica del contrato de obra derivado del convenio interadministrativo. (...).
- Elaborar y presentar los informes y demás información requerida por la Unidad Nacional para la gestión del Riesgo de Desastres (UNGRD) acorde con los procedimientos y formatos establecidos por la (UNGRD), para tal fin. (...).
- Recibir las obras ejecutadas mediante este convenio.

- Suscribir el acta de liquidación del presente convenio previa solicitud elevada por el ordenador del gasto del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres (FNGRD).
 - Una vez recibidas las obras, el municipio se compromete al cuidado y a realizar el mantenimiento de las mismas. (...).
- B. COMPROMISOS DE LA UNIDAD NACIONAL PARA LA GESTIÓN DEL RIESGO DE DESASTRES (UNGRD), ORDENADOR DEL GASTO DEL FONDO NACIONAL DE GESTIÓN DEL RIESGO DE DESASTRES: En virtud del presente convenio la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres en su calidad de ordenador del gasto del Fondo Nacional de gestión del riesgo de Desastres se obliga a:
- Coadyuvar al cumplimiento del objeto y de las obligaciones derivadas del presente convenio.
 - Realizar la supervisión de este convenio a través del profesional designado por el ordenador del gasto del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres (FNGRD), quien velará por la correcta inversión de los recursos y el cumplimiento del objeto convenido.
 - Adelantar el proceso para la contratación de la interventoría a las obras derivadas del convenio. Este proceso se llevará a cabo por medio de invitaciones privadas acorde con el artículo 66 de la ley 1523 de 2012.
 - Facilitar los medios necesarios para el buen manejo y desarrollo del presente convenio.
 - Garantizar los procesos administrativos, técnicos y gerenciales para el desarrollo de las acciones del convenio, actuando con la debida diligencia para ejecutar el objeto del convenio.
 - Facilitar todos los medios necesarios para el buen desarrollo del presente convenio.
- C. COMPROMISOS DE FIDUPREVISORA S.A, EN CALIDAD DE VOCERA Y ADMINISTRADORA DEL PATRIMONIO AUTÓNOMO DENOMINADO FONDO NACIONAL DE GESTIÓN DEL RIESGO DE DESASTRES (FNGRD):
- Previa instrucción del ordenador del gasto del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres (FNGRD), aportará al presente convenio, la suma de DOS MIL TRECIENTOS NOVENTA Y OCHO MILLONES SEISCIENTOS CINCUENTA Y UN MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y SIETE PESOS M/CTE (\$2.398.651.397.00), tal como consta en el certificado de disponibilidad CDP No. 18-0149, de fecha del veintitrés (23) de enero de 2018.
 - Coadyuvar al cumplimiento del objeto y de las obligaciones derivadas del presente convenio.

- Aprobar los desembolsos requeridos para la ejecución del convenio y los contratos derivados del mismo, previa instrucción de la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres (UNGRD).
- Suscribir junto con el Municipio el acta de liquidación del presente convenio, previa instrucción de la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres (UNGRD).
- Previa instrucción de la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres (UNGRD), suscribir con los contratistas seleccionados por la (UNGRD), en su calidad de ordenador del gasto del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres (FNGRD), los contratos derivados del presente convenio.
- Aprobar las garantías aportadas.
- Todas las demás que resulten necesarias e indispensables para los fines y el propósito del presente convenio.

TERCERA. - LUGAR DE EJECUCIÓN: Para todos los efectos legales el presente convenio, el lugar de ejecución será en el Municipio de Tuchín Departamento de Córdoba.

CUARTA. - PLAZO DE EJECUCIÓN: El convenio tendrá una duración de doce (12) meses contados a partir de la suscripción del acta de inicio del mismo, y se prorrogará a voluntad de las partes. Las justificaciones así como sus prórrogas, deberán constar en documento suscrito por las partes.

QUINTA. - VALOR: Para todos los efectos, el valor del presente convenio es por la suma de DOS MIL QUINIENTOS NOVENTA Y OCHO MILLONES SEISCIENTOS CINCUENTA Y UN MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y SIETE PESOS M/CTE (2.598.651.397). Este valor contempla la contratación de las obras y la interventoría.

PARÁGRAFO PRIMERO: El valor del convenio será distribuido de la siguiente forma:

DESCRIPCIÓN	VALOR
OBRA	\$2.428.646.165
INTERVENTORÍA	\$ 170.005.232
TOTAL	\$2.598.651.397

PARÁGRAFO SEGUNDO: Para cubrir los costos administrativos, financieros, y de Supervisión Técnica y Administrativa que ejercerá la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres (UNGRD), en su calidad de ordenador del gasto del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres (FNGRD), se destinará un presupuesto de OCHENTA MILLONES TRESCIENTOS SENTENTA MIL SEISCIENTOS SESENTA Y DOS PESOS M/CTE (80.370.662,00), recursos del FNGRD, con los cuales se cubrirán los costos de personal y logística requeridos

para adelantar la supervisión. Estos recursos no hacen parte del convenio, por cuanto las gestiones contractuales las adelantará la UNGRD en su de ordenadora del gasto del FNGRD.

SEXTA. - APORTES: Para la ejecución del presente convenio, los aportes se realizarán de la siguiente manera:

A- APORTES DEL MUNICIPIO DE TUCHÍN - DEPARTAMENTO DE CÓRDOBA: El Municipio de Tuchín - Córdoba, aporta la suma de DOSCIENTOS MILLONES DE PESOS M/CTE (\$200.000.000), tal como consta en los certificados de disponibilidad presupuestal Nos, CDP00032 Y CDP00033 del 19 de enero de 2018, los cuales ampararan en su totalidad, el valor establecido para las obras objeto del convenio.

B. APORTES DEL FONDO NACIONAL DE GESTIÓN DEL RIESGO DE DESASTRES - FIDUPREVISORA S.A.: El Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres aporta el valor de DOS MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y OCHO MILLONES SEISCIENTOS CINCUENTA Y UN MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y SIETE PESOS M/CTE (\$2.398.651.397), tal como consta en el certificado de disponibilidad CDP No. 18-0149, de fecha 23 de enero de 2018.

PARÁGRAFO PRIMERO: Los aportes descritos anteriormente se aplicarán de la siguiente forma:

DESCRIPCIÓN	APORTES DEL FNGRD	APORTES DEL MUNICIPIO DE TUCHÍN	TOTAL
OBRA	\$2.228.646.165	\$200.000.000	\$2.428.646.165
INTERVENTORÍA	\$170.005.232	\$0.00	\$170.005.232
TOTAL	\$2.398.651.397	\$200.000.000	\$2.598.651.397

La descripción y la dinámica de la cuenta 1908 - RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, señalan:

CUENTA 1908

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.

Por otra parte, la descripción y la dinámica de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, establecen:

CUENTA 1110**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras. La subcuenta Depósitos de los fondos de reservas del régimen de prima media con prestación definida se afectará exclusivamente con la información contable de los Fondos de Reservas que manejan las entidades administradoras del régimen de prima media con prestación definida.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

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

SE ACREDITA CON:

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

El contador de la entidad envió un correo electrónico el 11 de mayo de 2018, con el cual, nos informó que el monto a depositar es de \$200.000.000 para la apertura del Fondo de Inversión Abierto de alta liquidez, por parte del Municipio.

Además, en conversación telefónica el contador del Municipio nos informa que todo lo va hacer el Municipio, es decir que el Municipio de Tuchín va administrar los recursos y a ejecutar la obra.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Cuando el Municipio entrega los recursos propios con destino a la fiduciaria debitará la subcuenta 190803- Encargo fiduciario - Fiducia de administración, de la cuenta 1908 - RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 - DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Este encargo fiduciario se disminuirá en la medida en que se ejecuten las obras con cargo a los aportes del Municipio.

Cuando el Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres (FNGRD) gira los recursos al Fondo de Inversión Colectiva aperturado a nombre del Municipio de Tuchín - Córdoba, este registrará un débito en la subcuenta 190803- Encargo fiduciario - Fiducia de administración, de la cuenta 1908 - RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la 290201.- En administración de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, pasivo que se disminuirá en la medida en que se ejecuten las obras con cargo a los aportes efectuados con cargo a los aportes del FNGRD o se reintegren recursos a este último, incluidos los rendimientos financieros.

CONCEPTO No. 20182000029621 DEL 29-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Bienes de uso público Activos intangibles
	SUBTEMAS	Clasificación de efectivo de uso restringido. Manejo contable para las devoluciones al Sistema General de Regalías. Costos de inspección en bienes de uso público. Reclasificación de gastos en activos intangibles.

Doctora

AURA MARÍA BETANCUR GALLEGO

Directora de Contabilidad

Gobernación de Risaralda

Pereira - Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550001830-2, del día 19 de abril de 2018, en la cual solicita se de orientación respecto a los siguientes temas:

Efectivo de uso restringido: en el instructivo 002 de 2015, en el numeral 1.4 Otros temas hace referencia a “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 causa legal o económica o porque tiene una destinación específica.” De acuerdo a lo anterior “¿Adicionalmente este concepto tiene que ver con tiempo de disponer del efectivo en el momento que se requiera sin restricción de tiempo o se aplica respecto de la destinación específica de los recursos? ¿O existen requisitos para cada una de las clasificaciones?”

Devoluciones: el manejo contable que se debe dar cuando se generan devoluciones en el caso del Sistema General de Regalías, ya que en años anteriores se manejaba la cuenta 4815 o 5815.

Bienes de uso público: en la Norma cuando hacen mención a la baja en cuentas se habla del costo de inspección, ¿la inspección es la del supervisor cuando se está ejecutando la obra, o se refiere a la verificación previa que se realiza a los bienes para tomar la decisión para intervenir una obra?

Activos intangibles: la Norma dice que si se reconoce en el gasto un valor que era del activo, este no se puede reclasificar, pero si dicho registro se efectuó de forma involuntaria o por error, ¿es posible realizar la reclasificación?

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

CONSIDERACIONES

Efectivo de uso restringido

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señalan:

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

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

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.” (Subrayado fuera de texto)

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

“1132 - EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO

DESCRIPCIÓN

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

Devoluciones al Sistema General de Regalías

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, incluye las cuentas:

“1337 - TRANSFERENCIAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos adquiridos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, que provienen, entre otros, del sistema general de participaciones, del sistema general de regalías y del sistema general de seguridad social en salud. (...)

2403 - TRANSFERENCIAS POR PAGAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la entidad por concepto de los recursos que debe entregar sin contraprestación a otras entidades de gobierno, los cuales están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. (...)

4413 - SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos obtenidos por concepto de transferencias recibidas del Sistema General de Regalías (SGR), ya sea como asignaciones directas o como recursos para la financiación de proyectos, para ahorro pensional o para gastos del SGR. (...)

5413 - SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos transferidos por el Sistema General de Regalías (SGR), ya sea como asignaciones directas o como recursos para la financiación de proyectos, para ahorro pensional o para gastos del SGR. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Bienes de uso público

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el numeral 11. Bienes de uso público del Capítulo I. Activos, señalan:

“26. El costo de las inspecciones generales necesarias para que el activo continúe operando se incorporará como mayor valor del elemento asociado, previa baja en cuentas del valor en libros de cualquier inspección anteriormente capitalizada. Esto se realizará con independencia de que el costo de la inspección previa se haya identificado contablemente dentro de la transacción mediante la cual se haya adquirido o construido dicha partida. De ser necesario, se utilizará el costo estimado de una inspección similar futura como indicador del costo que el componente de inspección tenía cuando la partida fue adquirida o construida.” (Subrayado fuera de texto)

Activos intangibles

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo I. Activos, numeral 15. Activos intangibles, señalan:

“15.1. Reconocimiento (...)”

6. 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.

7. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación (o de cualquier otro tipo de conocimiento científico) a un plan o diseño para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, productos, métodos o procesos, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

8. Los desembolsos que se realicen en la fase de desarrollo se reconocerán como activos intangibles si la 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. (...)”

21. No formarán parte del costo de los activos intangibles generados internamente los gastos administrativos de venta u otros gastos indirectos de carácter general no atribuibles a la preparación del activo para su uso; las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados; las pérdidas operativas;

ni los desembolsos para formación del personal que trabaje con el activo. Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos en el resultado no se reconocerán posteriormente como parte del costo de un activo intangible. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye para cada tema de la siguiente manera:

Efectivo de uso restringido: el efectivo o equivalentes al efectivo de uso restringido corresponden a los recursos que presentan limitaciones para su disponibilidad inmediata por causas de tipo legal, 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.

Por su parte la destinación específica no 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, se estará frente a unos recursos que deben clasificarse como de uso restringido.

Por lo anterior, los recursos que hacen parte de las cuentas con destinación específica no se consideran efectivo de uso restringido por este solo hecho, toda vez que, aunque tienen una destinación específica, ello no implica necesariamente limitaciones de uso en el tiempo. Pero si en algún momento dichos recursos ostentaran alguna restricción, de origen legal, de uso por un tiempo determinado, la Entidad deberá clasificarlos como efectivo de uso restringido.

Devoluciones al Sistema General de Regalías (SGR): tomando en cuenta que el reconocimiento de los recursos recibidos del SGR se hará mediante el registro del valor de la transferencia debitando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

El reconocimiento de las devoluciones que se realicen al SGR dependerá del momento en el cual surja el hecho económico que obligue efectuar la transferencia por parte de la Entidad, si la devolución corresponde al mismo periodo en el cual se recibieron los recursos del SGR, el registro se hará debitando la subcuenta correspondiente en la cual se reconoció el ingreso de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, y acreditando la subcuenta 240316 - SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Si la devolución nace en un periodo posterior al cual se recibieron los recursos por parte de

la entidad, el registro se efectuará debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 5413 - SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, y acreditando la subcuenta 240316 - SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, de la cuenta 2403 - TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Inspecciones generales en Bienes de uso público: Las inspecciones generales, entendidas como aquellas operaciones tendientes a examinar la integralidad del funcionamiento del bien, sin las cuales no es recomendable su uso, y por lo tanto son necesarias para que el bien continúe operando de forma adecuada para el goce y disfrute de la colectividad a la cual se tiene destinado, ocurren desde el momento previo a su entrada operación, y se repiten a lo largo de la vida útil del bien, de conformidad con las recomendaciones técnicas o exigencias legales. Como consecuencia de ello, las labores ejecutadas por el supervisor durante la construcción del bien, no corresponden a estas inspecciones generales.

Activos intangibles: La prohibición de activar erogaciones reconocidas inicialmente como gasto en intangibles, está orientada a que en aquellos eventos en los cuales no siendo posible identificar la porción que compone costo del activo y la porción que se tipifica como un gasto, se lleva la totalidad con cambios en resultados. Como consecuencia de ello, siendo identificable fiablemente desde un comienzo aquello que constituye costo del activo y las erogaciones que deben reconocerse como gasto, los meros errores de registro son susceptibles de ser corregidos, permitiendo que las erogaciones reconocidas como gasto en la fase de desarrollo y que sean capitalizables se puedan llevar al costo del activo intangible.

Para ello la Entidad efectuará la corrección del error en el periodo en el cual se obtenga la información que visualice la oportunidad de llevar a cabo dicha corrección. Por lo tanto, si el error corresponde al período, la Entidad realizará la reclasificación previamente reconocida en los gastos hacia la subcuenta y cuenta en la cual se tenga reconocido el activo intangible en desarrollo, en tanto que si el error corresponde a un período anterior, la entidad realizará la corrección de acuerdo a la Norma de políticas contables, estimaciones y corrección de errores, anexa a la Resolución N° 464 de 2017 y sus modificaciones, debitando la subcuenta y cuenta en la cual se tenga reconocido el activo intangible en desarrollo, y acreditando la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, en razón a que la Norma no permite que la corrección afecte los resultados del periodo.

CONCEPTO No. 20182000030361 DEL 06-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Asuntos no contemplados en una clasificación específica

	SUBTEMAS	Tratamiento contable para los cheques girados y no cobrados y consignaciones no identificadas. Tratamiento de los cierres trimestrales.
--	-----------------	--

Doctor

JULIAN ANTONIO PIÑA CAMARGO

Subdirector Técnico de Contabilidad

Gobernación de Boyacá

Tunja - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) N° 2018550001910-2 del día 25 de abril de 2018, mediante la cual solicita el tratamiento contable para partidas conciliatorias a 31 de diciembre de 2017, tanto por cheques no cobrados, como por consignaciones no identificadas, y si estas se deben incorporar en los saldos iniciales. Por otro lado, requiere el tratamiento en los cierres trimestrales bajo el Marco Normativo actual.

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

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas para Entidades Gobierno, incorporado mediante la Resolución 620 de 2015, dentro de las descripciones y dinámicas, señala:

“1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

3- El valor de los cheques girados que se anulen por no haber sido retirados de la entidad o que, habiendo sido retirados, no hayan sido cobrados en el tiempo fijado por las normas vigentes.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los cheques girados, así como de los retiros y traslados que efectúe la entidad por diferentes conceptos.

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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del pago efectuado a la entidad pública, entidad privada o persona natural.
- 2- El valor de la aplicación del recaudo al concepto que corresponda.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos que son de propiedad de terceros sobre los cuales la entidad tiene el derecho de cobro o de retención.
- 2- El valor de los recaudos en las cuentas de la entidad que no hayan sido aplicados al concepto correspondiente.” (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, la Resolución 706 de 2016, emitida por la Contaduría General de la Nación, y “Por la cual se establece la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación”, resuelve:

“Artículo 4°. Categoría información contable pública. Se refiere a la información financiera que reportan las entidades públicas a la Contaduría General de la Nación, respecto a los saldos y movimientos, operaciones recíprocas y variaciones trimestrales significativas.

Artículo 5°. Formularios de la categoría información contable pública. Son los medios a través de los cuales las entidades públicas reportan la información financiera de naturaleza cuantitativa y cualitativa, que se integran por la agrupación de conceptos y variables, a

reportar en el Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones. La categoría está conformada por los siguientes formularios:

- CGN2005_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS
- CGN2005_002_OPERACIONES_RECÍPROCAS
- CGN2016_01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS (...)

Artículo 16. Plazos para el reporte de la información a la Contaduría General de la Nación. Las entidades públicas incluidas en el ámbito de aplicación de la presente resolución, reportarán la información de acuerdo con las siguientes fechas de corte y presentación:

CATEGORÍA	FECHA DE CORTE	FECHA LÍMITE DE PRESENTACIÓN
INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA E INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA CONVERGENCIA	31 DE MARZO	30 DE ABRIL
	30 DE JUNIO	31 DE JULIO
	30 DE SEPTIEMBRE	31 DE OCTUBRE
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA APERTURA CONVERGENCIA	31 DE DICIEMBRE	15 DE FEBRERO DEL AÑO SIGUIENTE AL PERIODO CONTABLE

Parágrafo 1°. El Representante Legal y el Contador Público que tenga a su cargo la contabilidad de las entidades públicas que agregan información de otras entidades públicas y organismos sin personería jurídica, adoptarán los criterios necesarios que deben tenerse en cuenta para efectos de elaborar, de forma oportuna, los formularios agregados de las diferentes categorías y reportarlos a la Contaduría General de la Nación, en las fechas definidas en el presente artículo.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales incorporado mediante la Resolución 182 de 2017, emitida por la Contaduría General de la Nación, establece:

“1. INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

Los informes financieros y contables mensuales que se deben preparar y publicar corresponden a: a) un estado de situación financiera; b) un estado de resultados o un estado del resultado integral, dependiendo del marco normativo que aplique para la elaboración

del juego completo de estados financieros; y c) las notas a los informes financieros y contables mensuales.

Lo anterior, sin perjuicio de la información que se deba reportar a la Contaduría General de la Nación en las condiciones y plazos que establezca esta autoridad de regulación.

El estado de situación financiera constituye una representación estructurada de los bienes, derechos y obligaciones de la entidad al final de un mes específico; el estado de resultados o estado del resultado integral, según corresponda, constituye una representación del desempeño financiero que ha tenido la entidad durante un periodo determinado; y las notas a los informes financieros y contables mensuales revelan hechos económicos que no son recurrentes, que surgen durante el correspondiente mes y que tienen un efecto material en la estructura financiera de la entidad, presentando así información adicional relevante.

Los informes financieros y contables mensuales permiten a los usuarios evaluar la gestión realizada por los administradores con los recursos que se les han confiado, por tal motivo, estos informes tienen el objetivo de contribuir en el ejercicio de control social de que tratan los artículos 34 y 35 de la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes.

En ningún caso, los informes financieros y contables mensuales reemplazarán la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados financieros, regulada en los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación.

3. CONTENIDO Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

El estado de situación financiera y el estado de resultado o el estado del resultado integral, según corresponda, tendrán la misma estructura que los estados financieros anuales presentados a diciembre del año inmediatamente anterior, en relación con los criterios para agrupar, totalizar y subtotalizar las partidas. Sin embargo, si durante el transcurso del mes se presentan hechos económicos que requieran el ajuste a la estructura de los informes financieros y contables mensuales, la entidad podrá realizar los cambios que considere pertinentes para que la información refleje la realidad económica de la misma.

3.2 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.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

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

La dinámica de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, los cheques girados y no cobrados o no reclamados, afectarán dicha cuenta con un débito, para lo cual se deberá aumentar el pasivo, dado que esto sigue correspondiendo a una obligación por pagar, por lo cual se afecta mediante un crédito, la subcuenta 249032-CHEQUES NO COBRADOS O POR RECLAMAR, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. Esta última cuenta, volverá a disminuir en el momento del pago de la deuda.

Ahora bien, respecto a las consignaciones sin identificar se deben registrar mediante un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 240720-RECAUDOS POR RECLASIFICAR, de la cuenta 2470-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Si con posterioridad, la consignación corresponde al pago de un derecho previamente reconocido, una vez identificado el concepto y el tercero, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta 240720-RECAUDOS POR RECLASIFICAR, de la cuenta 2470-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del Grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

Si por el contrario, al determinar que la consignación recibida no está asociada con su cometido estatal y que no es posible identificar al tercero titular de los recursos, luego de que para este prescriba el derecho, se debe registrar un débito en la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar, de la cuenta 2470-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito a la subcuenta 480827-APROVECHAMIENTOS, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, y alternamente revelar en notas a los estados contables, la información pertinente.

Por tanto, para la elaboración de los Saldos Iniciales, la Gobernación debió evaluar entre otras, el control de los recursos, la existencia de la obligación y la vigencia del título valor, con el fin de identificar y realizar el reconocimiento del hecho en la fecha de transición, es decir, el 1 de enero de 2018.

Por otro lado, respecto a su inquietud del cierre trimestral, es pertinente realizar la siguiente aclaración:

Las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, de la Resolución N° 354 de 2007, modificada por la Resolución N° 156 de 2018, están obligadas a reportar información de acuerdo a los requisitos y plazos establecidos por la Contaduría General de la Nación en la Resolución N° 706 de 2016. Dicha información deberá atender al uso del Catálogo General de Cuentas incorporado en la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, presentando los saldos y movimientos trimestrales de cada una de ellas, lo cual no requiere de un cierre contable.

Así mismo, aun cuando la entidad reporte información trimestral ante la CGN, deberá adicionalmente, poner a disposición del público, la información mensual relacionada con el estado de situación financiera, estado de resultados o estado de resultados integral y las notas a los informes financieros y contables mensuales, de forma impresa y electrónica, atendiendo al Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales incorporado mediante la Resolución N° 182 de 2017, que, aunque para efectos de presentación requiera de un cierre de cuentas de resultado, esta corresponderá a una actividad extracontable, que no afectará la información contable del periodo, sino hasta el cierre de este.

En conclusión, la Gobernación de Boyacá no realizará cierre de cuentas contables en periodos intermedios, atendiendo a que los ingresos, costos y gastos deben reflejar las actividades realizadas en el periodo comprendido entre el 1 enero y el 31 de diciembre, por tanto, únicamente lo realizará al final del periodo, afectando la cuenta 5905-CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS.

CONCEPTO No. 20182000030541 DEL 06-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para los cheques girados y no cobrados. Deterioro del valor para las cuentas por cobrar del municipio

Doctor

CARLOS MAURICIO ÁLVAREZ MANTILLA

Asesor NICSP

Alcaldía Municipal de Mogotes

Mogotes - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) N° 20185500018192 del día 19 de abril de 2018, mediante la cual solicita explicación sobre los siguientes temas, de acuerdo a la NICSP:

1. Aclaración frente a los cheques girados y no cobrados, en cuanto a si se deben reversar o ajustar en una cuenta específica, o si se deben seguir manejando como una disminución en las cuentas de bancos.

2. Concepto frente a la procedencia en la estimación del deterioro del valor de las cuentas por cobrar, dentro de la aplicación del Instructivo 002 de 2015, dado que estas cuentas corresponden a derechos adquiridos en desarrollo de la función social o cometido estatal del municipio, relacionados con la liquidación de rentas por cobrar, intereses, sanciones, multas, tasas, transferencias del Gobierno Nacional, anticipos y recursos entregados en administración.

Adicionalmente, aclarar si este deterioro es aplicable a la cuenta 1305-CUENTA POR COBRAR (IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES) o sobre la cuenta 1311-Intereses que corresponde al valor liquidado a cada contribuyente que no cancele oportunamente sus obligaciones con el municipio, y se reconoce sobre el valor dichas rentas, una vez vencida la fecha de pago oportuno, además de que sobre estas no se constituyen rebajas o descuentos, según el artículo 3 de la Ley 1066 de 2006.

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

CONSIDERACIONES

Pregunta 1

El Catálogo General de Cuentas para Entidades Gobierno, incorporado mediante la Resolución 620 de 2015, dentro de las descripciones y dinámicas, señala:

“1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

3- El valor de los cheques girados que se anulen por no haber sido retirados de la entidad o que, habiendo sido retirados, no hayan sido cobrados en el tiempo fijado por las normas vigentes.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los cheques girados, así como de los retiros y traslados que efectúe la entidad por diferentes conceptos.” (Subrayado fuera del texto)

Pregunta 2

Dentro del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, se establecen los siguientes criterios para las cuentas por cobrar y préstamos por cobrar:

“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.

2.4. Medición posterior

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

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. 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.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas para Entidades Gobierno, incorporado mediante la Resolución 620 de 2015, dentro de las descripciones y dinámicas de las cuentas, define:

“13-CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan 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 financiero. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones sin contraprestación, tales como impuestos y transferencias, y en transacciones con contraprestación, tales como la venta de bienes y servicios.

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.

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. (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el Instructivo 002 de 2015 emitido por la Contaduría General de la Nación, establece dentro de los Procedimientos a aplicar para la determinación de los Saldos Iniciales bajo el Nuevo Marco Normativo, en el numeral 1.1.2. Cuentas por cobrar reitera la definición como: “(...) 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”. (Subrayado fuera del texto)

En este sentido dentro de las actividades que debe realizar la entidad para la determinación de los saldos iniciales, contemplado dentro de este numeral, el literal a) y c) establecen:

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.

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.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

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

Pregunta 1

De acuerdo a la dinámica de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, los cheques girados y no cobrados o no reclamados, afectarán dicha cuenta con un débito, para lo cual se deberá aumentar el pasivo, dado que esto sigue correspondiendo a una obligación por pagar, por lo cual se afecta mediante un crédito, la subcuenta 249032-CHEQUES NO COBRADOS O POR RECLAMAR, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. Esta última cuenta, volverá a disminuir en el momento del pago de la deuda.

Pregunta 2

Al considerar que las cuentas por cobrar representan derechos adquiridos por el municipio en el desarrollo de sus actividades, con y sin contraprestación, y de los cuales se espera un flujo financiero a través del efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero, corresponde a un elemento de los activos susceptible a incumplimientos en el pago de las obligaciones por parte del tercero o desmejoramiento de sus condiciones crediticias, así como a variaciones de su valor con respecto al paso del tiempo, razón por la cual son estos objeto de evaluación del deterioro del valor. Entendiendo lo anterior, para los conceptos de rentas por cobrar, intereses, sanciones, multas, tasas y transferencias, incluidas dentro del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, serán objeto de evaluación y cálculo de deterioro.

Es preciso advertir que el reconocimiento del deterioro sobre impuestos e intereses no corresponde a un descuento o rebaja de los mismos y en modo alguno contraviene el artículo 3 de la Ley 1066 de 2006 por usted invocado, si se advierte que con ello se está reconociendo un hecho económico en función de la pérdida de la capacidad crediticia del deudor, en tanto que las acciones de cobro deberán continuarse ejerciendo sobre la totalidad del derecho inicialmente causado. Además, el deterioro debe revertirse, en caso que disminuyan o desaparezcan las condiciones que lo originaron.

Ahora bien, respecto a 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, bajo las condiciones normales de entrega y ejecución, no serán objeto de evaluación de indicios del deterioro, puesto que 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.

Sin embargo, 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, serán objeto de evaluación y estimación 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.

CONCEPTO No. 20182000033071 DEL 29-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el registro de un embargo

Doctora

CARMEN LORENA ASPRILLA QUESADA

Contralora Distrital de Buenaventura

Contraloría Distrital de Buenaventura

Buenaventura, Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) N° 2018550002368-2 del día 30 de mayo de 2018, mediante la cual solicita el procedimiento para el registro contable de un embargo proferido por la Gobernación del Valle del Cauca, por medio de su Unidad Administrativa Especial de Impuestos, Rentas y Gestión Tributaria, a la cuenta corriente a nombre de la Contraloría Distrital de Buenaventura, por un valor de \$160.096.000.00.

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

CONSIDERACIONES

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

85

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, señala:

“1.3.5. Estado de flujos de efectivo

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

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 de Cuentas para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe:

“11-EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO

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 los equivalentes al efectivo, y los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo de uso restringido.

1132-EFFECTIVO DE USO RESTRINGIDO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que, por disposiciones legales, no están disponibles para su uso inmediato por parte de la entidad.

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.” (Subrayado fuera del texto)

El Procedimiento Contable para el registro de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado mediante la Resolución 116 de 2017, en el numeral 3.1. Registro del embargo, se establece:

3. REGISTRO DEL EMBARGO, TÍTULO JUDICIAL Y PAGO DE SENTENCIA

Si en desarrollo de los procesos judiciales se ordena una medida cautelar de embargo a las cuentas bancarias de la entidad o a las cuentas de una tesorería centralizada, deberán registrarse los efectos de la medida cautelar en cada una de sus fases, a saber: registro del embargo, apertura del título judicial y pago de la sentencia con título judicial.

3.1 Registro del embargo

Cuando, con base en la información recibida de la autoridad judicial, el banco informe sobre la ejecución de la orden de embargo a las cuentas bancarias de la entidad demandada o a las cuentas de la tesorería centralizada, la entidad o la tesorería centralizada reclasificará el efectivo, para lo cual debitará la subcuenta 113210-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que, de acuerdo al Procedimiento Contable para el registro de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución N° 116 de 2017, establece que el reconocimiento de los embargos a cuentas bancarias de la entidad demandada, corresponde a una reclasificación del efectivo, para lo cual se debita la

subcuenta 113210-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Lo anterior, atiende a que aun cuando estos recursos representan liquidez inmediata en caja, cuentas corrientes, cuentas de ahorro y fondos, para el desarrollo de las actividades de la entidad, estos no se encuentran disponibles para su uso inmediato dada la restricción legal que presenta, por lo cual debe realizarse la reclasificación mencionada en el párrafo anterior.

CONCEPTO No. 20182000037301 DEL 01-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo
	SUBTEMAS	Recursos entregados en administración

Doctor

GENES LARRY VELASCO VELASCO
Jefe de Oficina Contaduría General
Alcaldía de Santiago de Cali
Santiago de Cali - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N°2018550002788-2, del 6 julio de 2018, mediante al cual solicita clarificar la eliminación de la subcuenta 113308-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 1133-EQUIVALENTES AL EFECTIVO en el contexto de la resolución No 135 de 2018.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Mediante el artículo 4º de la resolución No 135 de 2018 se modificó la Descripción de la cuenta 1133- EQUIVALENTES AL EFECTIVO. Específicamente se retiró de la descripción de la cuenta referida la posibilidad de reconocer en la misma “los recursos entregados en administración que se mantienen para cumplir con compromisos de pago a corto plazo más

que para propósitos de inversión”. La razón de la modificación se sustentó en los siguientes razonamientos:

1. El concepto de equivalentes al efectivo está asociado a la liquidez inmediata de los recursos, con el propósito de que los usuarios de los estados financieros puedan identificar que la entidad que presenta estados financieros tiene recursos que aunque no corresponden al efectivo, dada su disponibilidad o liquidez se asimilan o son equivalentes al efectivo. Esto no se predica de manera explícita frente a recursos entregados en administración que están destinados al pago de compromisos de corto plazo puesto que precisamente por estar destinados a cumplir dichos compromisos no existe una disponibilidad inmediata de parte de la entidad controlante del recurso administrado.
2. En consonancia con lo anterior, la Contaduría General de la Nación (CGN) publicó el pasado 26 de julio, para comentarios del público, el proyecto de resolución mediante la cual se incorpora al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo. En este proyecto normativo se prevé definir el tratamiento contable frente a las diferentes posibilidades de entrega de recursos en administración a entidades fiduciarias y no fiduciarias, públicas o privadas, y se consideró que dadas las diferentes finalidades de la administración no resulta procedente considerar la existencia de recursos afines al cumplimiento de compromisos u obligaciones de pago como equivalentes al efectivo sino que se revelarán para análisis de los diferentes usuarios en los conceptos correspondientes, de acuerdo con la tipología del recurso entregado en administración, su naturaleza y finalidad.
3. La CGN tiene funciones constitucionales y legales en relación con la normalización y regulación contable con el fin de uniformar con propósitos de consolidación.

Atendiendo estas funciones no se consideró procedente en esta materia, dejar al juicio profesional de las entidades la definición de clasificación de los recursos entregados en administración, como equivalentes de efectivo o no equivalentes al efectivo, pues ello puede incidir en que un mismo hecho económico se interprete de forma diferente por parte de los preparadores de información y, de otro lado, considerando que las entidades administradoras de los recursos en administración pueden ser entidades del sector público, se afectaría el reporte con fines de consolidación, puesto que no necesariamente la partida definida para el reconocimiento de los recursos coincidiría con la partida correlativa definida por la entidad administradora.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones precedentes, mediante el artículo 3º de la Resolución 135 de 2018 se eliminó la subcuenta 113308-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y mediante el artículo 4º de la misma resolución se modificó la descripción de la cuenta 1133-EQUIVALENTES AL EFECTIVO, con el fin de retirar la alusión al reconocimiento de recursos entregados en administración que se mantienen para cumplir con compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión, como equivalentes al efectivo.

En consecuencia, mediante el presente concepto se deroga el concepto CGN con radicado 20182000002771 de febrero de 2018, y los demás que resulten contrarios al mismo, por lo cual la entidad deberá reconocer, revelar y presentar la información relativa a recursos entregados en administración de conformidad con el marco instrumental y procedimental vigente, esto es atendiendo el medio a través del cual se entrega el recurso administrado y su finalidad.

CONCEPTO No. 20182000044971 DEL 06-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Otros activos Otros gastos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para gastos de administración-comisión sobre recursos entregados en administración.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Otros pasivos Otros ingresos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para gastos de administración-comisión sobre recursos entregados en administración.

Doctora

CONSTANZA CASTRO SÁNCHEZ

Coordinadora G.I.T de Contabilidad

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

90

Compilación a 31 de diciembre de 2018

Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones
Bogotá - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550002784-2, del 05 de julio de 2018, en la cual manifiesta lo siguiente:

“En los convenios suscritos por el Fondo TIC con el ICETEX se estableció como obligación contractual pagar un 5% de gastos de administración, por cada desembolso que se efectuó con destino a los beneficiarios, los cuales son descontados de los recursos disponibles del convenio, cuyo objeto es la constitución de un Fondo de Administración con los recursos desembolsados por el Fondo Tic, el cual actuará como administrador y mandatario con la finalidad de financiar procesos de capacitación y certificación internacional en competencias transversales para la Industria TI, así como la formación de servidores públicos y líderes TI en competencias específicas en gestión, seguridad y privacidad de TI.

De lo expuesto anteriormente, el ICETEX causa la comisión como ingresos recibidos por anticipado en la cuenta Comisiones 291002 y en la medida que se va ejecutando los recursos los registra como Otros ingresos financieros 480223 - Comisiones, por su parte el Fondo TIC, cuando se legalizan los recursos ejecutados, los registra como Otros Gastos - Comisiones 580237 y no como gastos pagados por anticipado; ocasionando partidas conciliatorias en las operaciones recíprocas, porque no son cuentas correlativas en las reglas de eliminación.

No obstante, las gestiones adelantadas para lograr conciliar y ajustar las partidas que generan diferencia en las operaciones recíprocas, se ha encontrado desacuerdos en criterios de contabilización, por lo que respetuosamente solicitamos de su apoyo para conceptuar sobre el procedimiento que se debe aplicar.

Agradecemos su acostumbrada amabilidad y quedamos atentos a su respuesta”.

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

CONSIDERACIONES

Entidades de gobierno

Los principios del devengo y esencia sobre la forma del numeral 5 del Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen:

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

Por otra parte, las cláusulas 7ª a la 10ª del convenio interadministrativo 2014 - 0127 suscrito entre el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones y el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior Mariano Ospina Pérez - ICETEX, señalan:

CLAUSULA SÉPTIMA - SOSTENIBILIDAD DEL FONDO: la adjudicación de los recursos se realizará hasta que se agote el presupuesto disponible en el FONDO. Se pueden efectuar las adiciones necesarias, para el sostenimiento y continuidad del Fondo, durante su vigencia.

CLAUSULA OCTAVA- LIQUIDEZ DEL FONDO: El ICETEX solo se hará responsable por las sumas depositadas por EL CONSTITUYENTE descontando el porcentaje correspondiente a los gastos de administración. El ICETEX no girará ni comprometerá suma alguna con cargo a sus propios recursos para la ejecución del presente convenio.

CLAUSULA NOVENA - ADMINISTRACIÓN DEL FONDO: El ICETEX administrará los recursos del Fondo como mandatario del CONSTITUYENTE, gestión que cumplirá a través del Vicepresidente de Fondos del ICETEX, o quién haga sus veces de conformidad con el direccionamiento y políticas pactadas en el Reglamento Operativo del Fondo.

CLAUSULA DÉCIMA - GASTOS DE ADMINISTRACIÓN: El ICETEX tomará de los dineros del Fondo por concepto de gastos de administración una suma correspondiente al cinco por ciento (5%) de cada desembolso que se efectúe con destino a los beneficiarios. De igual manera se descontarán de los recursos del FONDO, los impuestos que se generen a partir de la operación ordinaria del mismo. (Subrayado fuera de texto)

PARÁGRAFO. En el momento de causarse gastos extraordinarios diferentes al enunciado anteriormente y previa autorización de la Junta Administradora se efectuará directamente el descuento por parte del ICETEX de los dineros disponibles del Fondo previa justificación del mismo.

De otro lado, la cuenta la descripción y la dinámica de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, señalan:

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.

Por último, la descripción y la dinámica de la cuenta 5802 - COMISIONES, señalan:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos por comisiones originados en operaciones comerciales y financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1. El valor causado por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

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

CONCLUSIONES

De conformidad con la cláusula décima del contrato en cuestión, tanto el Ministerio como

el Icetex deben reconocer el gasto para el primero y el ingreso para el segundo, cada vez que se efectúa un desembolso a los beneficiarios de los créditos que se otorgan con cargo a los recursos, es decir, una vez ocurre el hecho generador de la comisión. Como consecuencia de ello, no hay lugar a registro de gastos ni de ingresos anticipados, para ninguna de las dos partes.

Para efectos de las operaciones recíprocas, deberá tenerse en cuenta que el gasto para el Ministerio deberá ser reconocido en la subcuenta 580237 - Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802- COMISIONES, en tanto que el Icetex deberá reportar el ingreso en la subcuenta 480813- Comisiones, de la cuenta 4808- INGRESOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20182000046681 DEL 18-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Bienes de uso público e históricos y culturales Cuentas por pagar Gastos de administración y operación
	SUBTEMAS	Registro contable los pagos a cargo del IDU en las primeras etapas de ejecución del contrato para la actualización, complementación y ajuste del inventario geométrico y estructural, así como la determinación del diagnóstico, evaluación del riesgo sísmico y definición de alternativas de gestión del riesgo, para la infraestructura de puentes de Bogotá D.C.

Señor

JUAN GABRIEL JIMÉNEZ RODRÍGUEZ

Profesional Especializado de la Subdirección de Presupuesto y Contabilidad

Instituto de Desarrollo Urbano (IDU)

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002814-2, del día 09 de julio de 2018, mediante la cual manifiesta que el Instituto de Desarrollo Urbano (IDU) adjudicó un proceso de contratación a la Universidad de los

Andes para realizar la actualización del inventario geométrico y estructural de los puentes de la ciudad mediante la suscripción del Contrato de Consultoría N° 1556 del 27 de diciembre de 2017.

Menciona que, durante las tres primeras etapas de la ejecución del contrato no es posible identificar el bien de uso público al cual se le debe distribuir o asignar los valores pagados conforme a la cláusula 9, pues es a partir de la cuarta etapa, cuando se puede llevar a cabo esta actividad, una vez se dé inicio a la toma y levantamiento de la información.

Con base en lo anterior, solicita concepto sobre el registro contable de los primeros pagos a cargo del IDU.

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

CONSIDERACIONES:

En las cláusulas 3, 6, 8 y 9 del Contrato de Consultoría N° 1556 del 27 de diciembre de 2017, suscrito por IDU y la Universidad de los Andes, se acordó lo siguiente:

“CLÁUSULA 3 OBJETO DEL CONTRATO

El Consultor se obliga con el IDU a realizar la ‘ACTUALIZACIÓN, COMPLEMENTACIÓN Y AJUSTE DEL INVENTARIO GEOMÉTRICO Y ESTRUCTURAL, ASI COMO LA DETERMINACIÓN DEL DIAGNÓSTICO, EVALUACIÓN DEL RIESGO SÍSMICO Y DEFINICIÓN DE ALTERNATIVAS DE GESTIÓN DEL RIESGO, PARA LA INFRAESTRUCTURA DE PUENTES DE BOGOTÁ D.C.’

Las partes reconocen y aceptan que la ejecución del contrato supone la existencia de riesgos que son asumidos por ellas en los términos establecidos en los documentos del proceso y en la matriz de riesgos del proceso de selección. (...)

CLÁUSULA 6 VALOR DEL CONTRATO

El Valor del presente contrato se fija en la suma de (...) TRES MIL QUINIENTOS CINCUENTA Y SIETE MILLONES OCHOCIENTOS SETENTA Y UN MIL CUATROCIENTOS SESENTA Y UN MIL PESOS M/CTE. (\$3.557.871.461), equivalentes a 4822,81 SMLMV para el año 2017. (...)

CLÁUSULA 8 CONCEPTOS QUE CONFORMAN LA REMUNERACIÓN DEL CONSULTOR

De conformidad con lo establecido en la presente cláusula, la remuneración del Consultor estará compuesta -únicamente- por los pagos que realice a su favor el IDU por los conceptos

que se describen en este contrato y en los documentos del proceso, los cuales remuneran Integralmente las obligaciones asumidas por el Consultor con ocasión del presente contrato durante todas las etapas del mismo, sin que se requiera de pagos o compensaciones adicionales por parte del IDU y a favor del Consultor. (...)

CLÁUSULA 9 FORMA DE PAGO.

El IDU pagará al CONSULTOR el valor de este contrato, previa entrega y radicación en el IDU de los siguientes productos, una vez revisados, verificados, validados, aprobados y recibidos a satisfacción por el IDU, de acuerdo los Requerimientos Técnicos (Anexo Técnico Separable), los Manuales, Planes, Gulas y Procedimientos del IDU y los demás documentos del contrato. Estos informes deberán remitirse al IDU de acuerdo con las fechas establecidas en el cronograma de ejecución del contrato aprobado por la Supervisión.

- Un primer pago, correspondiente al 15% del valor del contrato, previa entrega y aprobación de la Etapa No.1: 'Definición de metodologías de levantamiento, inspección y diagnóstico y evaluación inicial del riesgo de los puentes de la ciudad de Bogotá D.C.'
- Un segundo pago, correspondiente al 10% del valor del contrato, previa entrega y aprobación de la Etapa 2: 'Definición y análisis de la acción sísmica (escenarios sísmicos).'
- Un tercer pago, correspondiente al 15% del valor del contrato, previa entrega y aprobación del 35% de ejecución de la Etapa 3: 'Actualización, ajuste y complementación del inventario geométrico, estructural y diagnóstico de los puentes vehiculares y peatonales de la ciudad, así como la evaluación del comportamiento estructural del portafolio de puentes y estimación de pérdidas esperadas para escenarios específicos.'
- Un cuarto pago, correspondiente al 15% del valor del contrato, previa entrega y aprobación del 70% de ejecución de la Etapa 3: 'Actualización, ajuste y complementación del Inventario geométrico, estructural y diagnóstico de los puentes vehiculares y peatonales de la ciudad, así como la evaluación del comportamiento estructural del portafolio de puentes y estimación de pérdidas esperadas para escenarios específicos.'
- Un quinto pago, correspondiente al 15% del valor del contrato, previa entrega y aprobación del 100% de la Etapa 3: 'Actualización, ajuste y complementación del inventario geométrico, estructural y diagnóstico de los puentes vehiculares y

peatonales de la ciudad, así como la evaluación del comportamiento estructural del portafolio de puentes y estimación de pérdidas esperadas para escenarios específicos.’

- Un sexto pago, correspondiente al 10% del valor del contrato, previa entrega y aprobación de la Etapa 4: ‘Definición de los programas de mitigación del riesgo y estrategia de protección financiera de pérdidas probables.’
- Un séptimo pago, correspondiente al 10% del valor del contrato, previa entrega y aprobación de la Etapa 5: Informe final y divulgación de resultados y fortalecimiento institucional.
- Un último pago, correspondiente al 10% del valor del contrato, contra la firma del acta de liquidación del contrato. (...)

PARÁGRAFO: El pago correspondiente a las Actividades o hitos del contrato por productos o insumos, solo podrá ser realizado en la forma que se indique en esta Cláusula, de conformidad con la programación aprobada de hitos de pago, cumpliendo con los requisitos indicados en el pliego de condiciones.” (Subrayado fuera de texto)

Los numerales 5, 6.1.2 y 6.1.5 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, definen el principio de Devengo, los Pasivos y los Gastos, así:

“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.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) (...)

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal (...)

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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 11.1 de la Norma de bienes de uso público contenida en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, estipulan lo siguiente respecto del reconocimiento, medición inicial y posterior:

“11.1. Reconocimiento (...)

4. 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. El mejoramiento y rehabilitación son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos. (...)

Entre tanto, el Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de gobierno establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas:

1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS: “Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras. (...)

DINÁMICA (...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los cheques girados, así como de los retiros y traslados que efectúe la entidad por diferentes conceptos. (...) (Subrayado fuera de texto)

1710- BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO: “Representa el valor de los bienes de uso público que se encuentran en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad y que no están amparados en acuerdos de concesión.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: (...)

3- El valor de la rehabilitación o mejoramiento de los bienes de uso público. (...) (Subrayado fuera de texto)

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del pago total o parcial de las obligaciones por los diferentes conceptos. (...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor de las obligaciones por los diferentes conceptos.” (Subrayado fuera de texto)

5111-GENERALES: “Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la causación por los diferentes conceptos. (...) (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con fundamento en las consideraciones antes señaladas, se concluye que los primeros pagos realizados por el IDU a favor de la Universidad de los Andes, debieron ser reconocidos como un mayor del valor de los bienes de uso público o como gasto en el resultado del periodo, dependiendo del propósito del estudio contratado y de la utilización de los resultados obtenidos, como se expone a continuación:

Si la intención de la administración del IDU es utilizar los resultados del estudio contratado para mejorar o rehabilitar los puentes existentes, y adicionalmente, se demuestra que tiene la posibilidad técnica para mejorarlos o rehabilitarlos a partir de los resultados obtenidos y que existe la disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo para llevar a cabo las actividades de mejoramiento y rehabilitación, corresponde reconocer los primeros pagos efectuados al consultor como un mayor valor de los bienes de uso público, empleando un mecanismo de distribución razonable del valor de la erogaciones ante la imposibilidad de identificar el activo correspondiente.

Para el efecto, correspondía debitar la subcuenta 171001-RED CARRETERA de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO y acreditar la subcuenta 249054-HONORARIOS, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, sin detrimento del registro de las retenciones y descuentos que procedan, cuando fue recibido a satisfacción el servicio o el producto acordado en la respectiva etapa, momento en el cual surge la obligación de pago a favor del consultor en concordancia con el principio de Devengo y la definición de los Pasivos de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

En el instante en que se produjo el flujo de efectivo a favor del consultor, se debió registrar un débito en la subcuenta 249054-HONORARIOS, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, en caso de que no se tenga la intención de utilizar los resultados del estudio contratado para mejorar o rehabilitar los puentes existentes o no se demuestra que se tiene la posibilidad técnica para mejorarlos o rehabilitarlos con los resultados obtenidos o que se cuenta con la disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo para llevar a cabo las actividades de mejoramiento y rehabilitación, los primeros pagos efectuados a favor del consultor debieron ser reconocidos como gasto en el resultado del periodo, dado que no corresponden a erogaciones directamente atribuibles a la construcción, mejoramiento o rehabilitación de los puentes, que permitan aumentar la vida útil de los mismos, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos.

Para el efecto, se debió debitar la subcuenta 511179-HONORARIOS, de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito en la subcuenta 249054-HONORARIOS, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, cuando fue recibido a satisfacción el servicio o el producto acordado en la respectiva etapa, sin detrimento del registro de los descuentos y retenciones pertinentes; y un débito en la subcuenta 249054-HONORARIOS, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-

DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, en el instante en que se produjo el flujo de efectivo a favor del consultor.

CONCEPTO No. 20182000064431 DEL 07-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y Equivalentes al Efectivo.
	SUBTEMAS	Manejo de la cuenta 1132 - Efectivo de Uso Restringido.

Doctora
OLGA ROCIO GIL QUINTERO
Líder de Programa
Alcaldía de Medellín
Medellín, Antioquía

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con radicado número 2018550004898-2, del día 5 de diciembre de 2018, mediante la cual solicita se aclare si el criterio para la clasificación de efectivo de uso restringido solo se limita al uso del recurso en el tiempo y no se tendría en cuenta lo dispuesto en el Instructivo 002 de 2015 sobre la destinación específica.

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

CONSIDERACIONES

El numeral 1.4.1. Efectivo de uso restringido del Instructivo 002 de 2015 y sus modificaciones, mediante el cual se dictan las instrucciones para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, establece que “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)

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 620 de 2016 y sus modificaciones, describe el grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO como “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.” (Subrayado fuera de texto)

Entre tanto, el CGC describe la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO como “...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)

CONCLUSIÓN

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

Las entidades usarán la cuenta contable 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO cuando correspondan a 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. Por lo tanto, para la clasificación de los recursos en efectivo en esta categoría se estará únicamente frente a un criterio de uso en el tiempo.

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

Así las cosas, el hecho de que los recursos provenientes de contratos con entidades públicas y privadas para la ejecución de proyectos de inversión o de transferencias de la Nación

tenga una destinación específica, no implica que haya una restricción en su uso cuando la disponibilidad de dichos recursos es inmediata. No obstante, si en algún momento dichos recursos ostentaran alguna restricción para su uso por un tiempo determinado, la entidad deberá clasificarlos como efectivo de uso restringido.

5.2. INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

CONCEPTO No. 20182000003511 DEL 13-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Clasificación de las inversiones en Empresas de Servicios Públicos, Hospitales y otros. Obligatoriedad de consolidar estados financieros.

Doctora

MARYORY TOBON GOMEZ

Contador

Municipio el Carmen de Viboral

El Carmen de Viboral -Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550005426, del día 13 de diciembre de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“El Nuevo Marco Normativo para las entidades de Gobierno, indica en el Título 1 Capítulo 5 Inversiones en Controladas numeral 1 a 6 que se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones que la entidad tiene en empresas societarias, que le permiten ejercer control sobre las decisiones de la entidad receptora de la inversión. Igualmente indica que 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.

Los beneficios sobre los cuales se establece control, pueden ser financieros o no financieros.

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.

¿Según esta definición, las Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios en las que el Alcalde como representante del Municipio tiene la facultad de dirigir las políticas operativas y financieras de esta entidad, sin que ello este representado en una participación patrimonial se considerarían como una inversión en controlada y por tanto implicaría que se deban presentar estados financieros consolidados? ¿Igualmente podría decirse que se consideran empresas controladas entidades como Hospitales e Instituciones Educativas cuando se cumplan los anteriores criterios?

¿De presentarse estados financieros consolidados, dónde se pueden obtener las planillas y demás formatos en los que se deberían hacerse los reportes a la Contaduría?”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, menciona lo siguiente sobre las inversiones de administración de liquidez:

“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio, con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

1.2. Clasificación

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

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

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

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

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

En cuanto a inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos, el mismo Marco Normativo señala lo siguiente:

“5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones que la entidad tiene en empresas societarias, que le permiten ejercer control sobre las decisiones de la entidad receptora de la inversión.

2. Se considera que una entidad ejerce control sobre otra, cuando tiene derecho a los beneficios variables o está expuesta a los riesgos inherentes a la participación en la

controlada y cuando tiene la capacidad de afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos, utilizando su poder sobre la entidad controlada.

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

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

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

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

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en empresas societarias, sobre las que el inversor tiene influencia significativa, y no son controladas ni constituyen una participación en un negocio conjunto.

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

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

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

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

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

7. ACUERDOS CONJUNTOS

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

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

7.2. Negocios conjuntos

7.2.1. Reconocimiento

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

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

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

La Norma de Consolidación de Estados Financieros, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“2. CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

1. La Contaduría General de la Nación (CGN) preparará y presentará los estados financieros consolidados del Gobierno Nacional, 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.

2. 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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

Para que una entidad pueda reconocer una inversión en controlada, asociada o negocio conjunto, debe poseer una participación en el patrimonio de una empresa societaria cuya inversión esté respaldada con instrumentos de patrimonio, razón por la cual, la entidad debe verificar que las Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios, Hospitales u otras, en las que tenga inversiones, cumplan con este requisito, de lo contrario la participación se reconocerá como un gasto.

Si el Municipio determina que las inversiones en las empresas mencionadas en el párrafo anterior corresponden a inversiones en empresas societarias, la clasificación no sólo dependerá de la facultad que tiene la entidad para dirigir o intervenir en las decisiones de política financiera o de operación de la empresa, sino que también deberá obedecer 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 deberá tener en cuenta la entidad 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 una empresa societaria se clasificará como una inversión en controlada, si a partir del juicio profesional empleado por el Municipio, 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 Municipio ejerce influencia significativa sobre una empresa societaria, se requiere corroborar si este posee directamente o a través de sus subsidiarias el 20% del poder de voto en la Empresa.

Ahora bien, es posible que el Municipio no posea directa o indirectamente el 20% del poder de voto en la empresa societaria, pero logre argumentar la existencia de influencia significativa sobre la misma, utilizando una o varias de las siguientes premisas:

- El Municipio tiene representación en el órgano de dirección de la Empresa.
- El Municipio participa en los procesos de fijación de las políticas de la Empresa.
- El Municipio efectúa transacciones significativas con la Empresa.
- El Municipio intercambia personal directivo con la Empresa.

- El Municipio suministra información esencial para la operación de la empresa.

En razón de lo expuesto, corresponde al Municipio efectuar un análisis integral de las diferentes circunstancias que podrían confirmar la existencia de influencia significativa sobre una empresa societaria, 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 Municipio ejerce control conjunto sobre una empresa societaria, 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 las partes que comparten el control.

Adicionalmente, conviene indicar que al efectuar el análisis sobre el control conjunto sobre la empresa, el Municipio 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 y sus modificaciones, el cual fue transcrito en la sección de consideraciones de este concepto.

Así lo anterior, corresponde al Municipio emplear su juicio profesional para clasificar las participaciones que tiene en empresas societarias, pues dependiendo de las circunstancias específicas que puedan presentarse en un momento determinado podría clasificarse en una u otra categoría.

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

En cuanto a la consolidación de estados financieros, el numeral 2. de dicha norma, plantea que las entidades de gobierno no están obligadas a presentar estados financieros consolidados; sin embargo, si el Municipio considera que la consolidación y presentación de dichos informes es útil para los diferentes usuarios y satisface las necesidades de información financiera, puede optar por prepararlos y presentarlos, siempre y cuando incluya en la consolidación todas las entidades sobre las que tiene control.

El reporte de información contable se realiza mediante los formularios que dispone la CGN mediante el Consolidador de Hacienda e Información Pública- CHIP, en donde se encuentran también los plazos y tipo de información a presentar.

CONCEPTO No. 20182000020981 DEL 22-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados Deudores Otros activos Cuentas por pagar Otros pasivos Transferencias Otros gastos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los hechos económicos de la UNAD Florida en la contabilidad de la UNAD. Reconocimiento de los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos de la UNAD Florida en los estados financieros de la UNAD.

		Tratamiento contable del giro de recursos a favor de la UNAD Florida en virtud de la ejecución de contratos interadministrativos o de prestación de servicios.
--	--	--

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados Cuentas por cobrar Otros activos Cuentas por pagar Otros pasivos Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los hechos económicos de la UNAD Florida en la contabilidad de la UNAD. Reconocimiento de los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos de la UNAD Florida en los estados financieros de la UNAD. Tratamiento contable del giro de recursos a favor de la UNAD Florida en virtud de la ejecución de contratos interadministrativos o de prestación de servicios.

Doctor
Jorge Enrique Aldana Molano
Contador
Universidad Nacional Abierta y a Distancia (UNAD)
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550002681-2, del 5 de junio de 2017, mediante la cual indica que la Universidad Nacional Abierta y a Distancia (UNAD) para efectos de preparar y presentar sus estados financieros, agrega los saldos y movimientos contables de su seccional ubicada en el estado de Florida, EE.UU. (UNAD Florida), previa conversión a pesos colombianos, considerando que la contabilidad de esta seccional se encuentra expresada en dólares americanos.

Menciona que, si bien la UNAD Florida hace parte de la estructura organizacional de la UNAD, al encontrarse geográficamente situada en EE.UU y prestar servicios en ese país, debió constituirse como una entidad sin ánimo de lucro, de carácter privado y con personería jurídica.

Así las cosas, la Contraloría General de la República (CGR); en auditoría de los estados contables del año 2015, señaló que los activos adquiridos por la UNAD Florida no deben formar parte del patrimonio de la UNAD considerando que estos son de propiedad de la entidad sin ánimo de lucro que fue constituida en el exterior.

Para la Universidad, la observación expresada por la CGR iría en contra de los conceptos N° 20065-67584 del 12 de julio 2006 y N° 20068-73043 del 16 de febrero de 2007 expedidos por la CGN a la luz del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) que estaba vigente antes de la entrada en vigor de la normativa adoptada mediante la Resolución N° 354 de 2007 y sus modificaciones. En dichos conceptos, se indicó que la UNAD debía agregar o consolidar la información contable de la UNAD Florida, para efectos de la preparación y presentación de sus estados financieros.

Manifiesta que, pese a que los conceptos fueron expedidos bajo una normativa distinta a la adoptada mediante la Resolución N° 354 de 2007 y sus modificaciones, el contenido de los mismos presentan similitudes con los expuesto en el Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable que se expone en el Manual de Procedimientos (MP) el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) precedente.

De otro lado, señala que la CGR expresó su inconformidad sobre la forma como la UNAD efectúa el registro contable del giro de recursos a la UNAD Florida por concepto de actividades desarrolladas por esa seccional, en cumplimiento de contratos interadministrativos o de prestación de servicios suscritos por la UNAD con terceros.

Así mismo indica que, la CGR discrepa de los registros efectuados por la UNAD con ocasión al giro de recursos a la UNAD Florida para el fortalecimiento académico y tecnológico de esa seccional.

Con base en lo expuesto se consulta lo siguiente:

Pregunta N° 1: Bajo el RCP precedente ¿Cuál sería el tratamiento contable que le debe dar la UNAD a los hechos económicos de la seccional UNAD Florida, para efectos de preparar y presentar los estados financieros de la Universidad?

Pregunta N° 2: Bajo el nuevo Marco Normativo ¿Cuál sería el tratamiento contable que le debe dar la UNAD a los hechos económicos de la seccional UNAD Florida, para efectos de preparar y presentar los estados financieros de la Universidad?

Pregunta N° 3: ¿Contablemente los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos de la UNAD Florida hacen parte de los activos, pasivos ingresos, gastos y costos de la UNAD? Lo anterior, en el entendido que la UNAD Florida es una seccional de la Universidad en el extranjero.

Pregunta N° 4: Bajo el RCP precedente y el nuevo Marco Normativo ¿Cómo sería el tratamiento contable del giro de recursos a favor de la UNAD Florida por concepto de actividades desarrolladas por esa seccional, en cumplimiento de contratos interadministrativos o de prestación de servicios suscritos por la UNAD con terceros?

Pregunta N° 5: Bajo el RCP precedente y el nuevo Marco Normativo ¿Cómo sería el tratamiento contable del giro de recursos a favor de la UNAD Florida para su fortalecimiento académico y tecnológico?

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

CONSIDERACIONES

Preguntas N° 1 y N° 3:

El Acuerdo 021 del 14 de septiembre de 2016 del Consejo Superior de la UNAD, por medio del cual se compila y se articula la gestión organizacional, jurídica, administrativa, financiera de UNAD Florida como seccional en el ámbito internacional de la Universidad Nacional Abierta y a Distancia (UNAD), y se dictan otras disposiciones, establece en sus consideraciones lo siguiente:

“...Que la seccional UNAD Florida es una persona jurídica distinta a la UNAD, regida bajo las Leyes del Estado de la Florida, Estados Unidos, pero vinculada a la UNAD y, por lo tanto, forma parte de su estructura organizacional, no como dependencia administrativa sino, se reitera, como persona jurídica vinculada a la UNAD, quien define los mecanismos de articulación y los que le permitan ejercer sus potestades de control de tutele, esto es, la dirección, supervisión y control sobre una institución suya en el exterior, ejecutora de las políticas públicas de la UNAD en el ámbito internacional de acuerdo con su misión, fines y objetivos previstos en la Constitución Política, la Ley y sus Estatutos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En los antecedentes y conclusiones del concepto N° 20065-67584 del 12 de julio 2006 expedido por la CGN a la luz del PGCP que estaba vigente antes de la entrada en vigor de la normativa adoptada mediante la Resolución N° 354 de 2007 y sus modificaciones, se evidencia lo siguiente:

“ANTECEDENTES:

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20065-67584, en la cual solicita que se le indique si ¿siendo la CENAD una seccional de la UNAD, una vez inicie actividades, debe incorporar o consolidar la información financiera en los Estados Contables de la Universidad?

CONCLUSIONES: (...)

1. Por tratarse el CENAD de una dependencia de la UNAD, organizada como una seccional de la misma entidad, debe estructurar su contabilidad de manera separada, y proceder a enviar la información correspondiente a la UNAD para que ésta agregue y/o consolide dicha información (...) (Subrayado fuera de texto)

En los antecedentes y conclusiones del concepto N° 20065-67584 del 16 de febrero de 2007, emitido por la CGN antes de la entrada en vigor de la normativa adoptada mediante la Resolución N° 354 de 2007 y sus modificaciones, se observa lo siguiente:

ANTECEDENTES:

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20068-73043, en la cual solicita concepto sobre la responsabilidad del Contador Público de la seccional CNAD, ubicada en Florida-Estados Unidos de Norteamérica, de preparar y presentar la información financiera, económica y social para ser incorporada a los estados contables de la Universidad Nacional Abierta y A Distancia-UNAD Colombia.

CONCLUSIONES: (...)

La incorporación de la información de la seccional CNAD, que se encuentra geográficamente en la Florida-Estados Unidos, es necesaria para la preparación de los estados contables unificados de la UNAD, en cumplimiento de las normas contables públicas, especialmente la característica de universalidad, pero es responsabilidad de la administración establecer los procedimientos administrativos al interior del ente público, definiendo líneas de responsabilidad en las actividades a ejecutar, que permitan operacionalizar este proceso. (...) (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, los párrafos 34, 35 y 85 del PGCP del RCP precedente, señalan lo siguiente en relación con la definición de la entidad contable pública y los objetivos de la información que ésta produce:

“34. 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 y/o administrativa

y/o económica, que desarrolla funciones de cometido estatal y controla recursos públicos; la propiedad pública o parte de ella le permite controlar o ejercer influencia importante; predomina la ausencia de lucro y que, por estas características, debe realizar una gestión eficiente; sujeta a diversas formas de control y 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.

35. La entidad contable pública se caracteriza como unidad jurídica si el acto de creación le determina expresamente la personalidad jurídica; por su parte, se caracteriza como unidad administrativa, las creadas sin personería jurídica por medio de la Constitución Política y demás disposiciones normativas, dotándolas de autonomía para el cumplimiento de funciones específicas de cometido estatal. Se caracterizan como unidades económicas, las unidades a las que se adscriban o destinen recursos públicos para fines específicos, pero carentes de autonomía y/o de personería jurídica. (...)

85. Los objetivos de la información contable pública buscan hacer útiles los estados, informes y reportes contables considerados de manera individual, agregada y consolidada provistos por el SNCP, satisfaciendo el conjunto de necesidades específicas y demandas de los distintos usuarios.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables contenidas en este mismo documento, prescriben lo siguiente respecto de los estados, informes y reportes contables de las entidades contables públicas:

“...363. Los estados, informes y reportes contables están conformados por los estados contables básicos, los estados contables consolidados, los informes contables específicos, los informes contables complementarios y los reportes contables.

9.3.1 Estados contables básicos

365. Noción. Los estados contables básicos constituyen las salidas de información del SNCP, de conformidad con las necesidades generales de los usuarios, y presentan la estructura de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden, de una entidad contable pública, a una fecha determinada o durante un período, según el estado contable que se trate, con el fin de proporcionar información sobre la situación financiera, económica, social y ambiental, los resultados del desarrollo de la actividad y la generación de flujos de recursos. Los Estados Contables Básicos deben presentarse en forma comparativa con los del período contable inmediatamente anterior. (...)

9.3.2 ESTADOS CONTABLES CONSOLIDADOS

382. Noción. Los estados contables consolidados revelan la situación, actividad y flujo de recursos financieros, económicos, sociales y ambientales, de un grupo de entidades contables públicas que conforman centros de consolidación como si se tratara de una sola entidad contable, como la Nación o el Sector público, u otros niveles o sectores, a una fecha o durante un período determinado. (...)

9.3.5 Reportes contables

397. Noción. Son informes de propósito específico que suministran datos e información necesaria para el proceso de consolidación desarrollado por la Contaduría General de la Nación-CGN. Estos reportes constituyen el insumo básico para la preparación de informes requeridos por diferentes usuarios estratégicos. Son informes preparados por la entidad contable pública con carácter obligatorio para su reporte a la CGN. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 1 del Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, dispuesto en el MP del RCP precedente, establece:

“1. ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS QUE LLEVAN CONTABILIDAD INDEPENDIENTE PERO SON AGREGADAS POR OTRAS PARA EL REPORTE A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN

Entidades Contables Públicas Agregadoras. Son entidades agregadoras las que además de preparar y reportar su propia información, les corresponde agregar la información de otras entidades contables públicas, denominadas agregadas, mediante un proceso extracontable y por instrucción de la Contaduría General de la Nación. Se consideran como tales los departamentos, Distritos y municipios, es decir, en general, las entidades territoriales.

Entidades Contables Públicas Agregadas. Son entidades agregadas las que preparan su información contable en forma independiente y la reportan a la Contaduría General de la Nación a través de las entidades agregadoras, en virtud de la organización presupuestal y financiera, y por disposición del Contador General. En el contexto del plan general de contabilidad pública se caracterizan por ser unidades administrativas o económicas que generalmente no tienen personería jurídica, aunque tienen autonomía administrativa y financiera y hacen parte de la administración central de la entidad.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el numeral 8 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, dispuesto en el MP del RCP adoptado mediante la Resolución N° 354 de 2007, establece:

“8. INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS

Las inversiones patrimoniales en entidades controladas comprenden las inversiones realizadas con la intención de ejercer control o de compartirlo. Así mismo, incluye las inversiones patrimoniales en las que la entidad contable pública ejerce influencia importante.

El control es la facultad que tiene la entidad contable pública de definir u orientar las políticas financieras y operativas de otra entidad, dada su participación patrimonial superior al cincuenta por ciento (50%), en forma directa o indirecta, excluyendo las acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto, con el fin de garantizar el desarrollo de funciones de cometido estatal, o para obtener beneficios de las actividades de la misma.

10. ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS

Las inversiones patrimoniales en entidades controladas, asociadas o entidades bajo control conjunto deben actualizarse por el método de participación patrimonial...” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el MP del RCP adoptado mediante la Resolución N° 354 de 2007, establece la descripción de las siguientes cuentas:

1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS: “Representa el valor de los aportes patrimoniales representados en acciones, cuotas o partes de interés social que le permiten a la entidad contable pública controlar, ejercer influencia importante o compartir el control en el ente receptor de dichos aportes y que, como consecuencia de ello, está obligada a aplicar el método de participación patrimonial para la actualización y registro de tales inversiones” (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)

Preguntas N° 2 y N° 3:

El párrafo 70 del Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública expedido mediante la Resolución N° 628 de 2015 y sus modificaciones, prescribe:

“70. 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 de texto)

La Norma de inversiones en controladas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones que la entidad tiene en empresas societarias, que le permiten ejercer control sobre las decisiones de la entidad receptora de la inversión.

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

5.2. Medición inicial

7. Las inversiones en controladas se medirán por el costo en los estados financieros individuales de la entidad controladora (...)

5.3. Medición posterior

8. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones en controladas se medirán por el método de participación patrimonial en los estados financieros individuales de la controladora. (...)” (Subrayado fuera de texto)

La Norma de consolidación de estados financieros del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, estipula:

“(...) 2. 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

2.1. Concepto de control

3. 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.

4. 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.

5. 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.

6. 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. (...)

2.3. Proceso de consolidación

15. La preparación de los estados financieros consolidados implicará cumplir con los siguientes pasos:

a) Agregar los saldos de las partidas similares de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y flujos de efectivo, de la controladora con los de sus controladas.

b) Eliminar el valor en libros de la inversión de la controladora en cada controlada y eliminar la parte de la controladora en el patrimonio de cada controlada. La parte no eliminada corresponde a la participación no controladora, la cual debe presentarse separadamente en el patrimonio.

c) Reconocer de manera separada la plusvalía, la cual se calculará como la diferencia entre el costo de la inversión y la participación en el valor de mercado de los activos y pasivos de la entidad receptora de la inversión, en la fecha de adquisición.

d) Eliminar en su totalidad, los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y flujos de efectivo, relacionados con transacciones entre las entidades del grupo, así como las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones intragrupo que estén reconocidas en los activos o en los pasivos.

e) Determinar la participación en el resultado que es atribuible a la controladora y a las participaciones no controladoras.

16. Para las entidades controladas sobre las cuales no se tenga inversión, solo se aplicarán los pasos a) y d). (...) (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de gobierno, establece la descripción de las siguientes cuentas:

1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL: “Representa el valor de las inversiones efectuadas en empresas públicas societarias con la intención de ejercer control en la entidad receptora de la inversión” (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)

Pregunta N°4:

a) Consideraciones bajo el RCP precedente:

El Catálogo General de Cuentas contenido en el MP del RCP precedente, establece la descripción de las siguientes cuentas:

1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS: “Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras... (...)” (Subrayado fuera de texto)

1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS: “Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. Además registra los valores entregados para viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización. (...)” (Subrayado fuera de texto)

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)

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, cuando las normas de contratación le permitan a la entidad contable pública hacer esta modalidad de pago, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)” (Subrayado fuera de texto)

2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR: “Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad contable pública, por concepto de la adquisición de bienes o servicios de proveedores del exterior, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.” (Subrayado fuera de texto)

2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.” (Subrayado fuera de texto)

b) Consideraciones bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones:

El Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de gobierno, establece la descripción de las siguientes cuentas:

1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS: “Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras” (Subrayado fuera de texto)

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.” (Subrayado fuera de texto)

1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS: “Representa los valores entregados por la entidad, en calidad de avance o anticipo, para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.” (Subrayado fuera de texto)

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.” (Subrayado fuera de texto)

2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR: “Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad con proveedores del exterior por concepto de a) la adquisición de bienes o servicios para el desarrollo de sus actividades y b) la adquisición de bienes o servicios para proyectos de inversión específicos.” (Subrayado fuera de texto)

2902 - RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad para su administración” (Subrayado fuera de texto)

Pregunta N°5:

a) Consideraciones bajo el RCP precedente

Los párrafos 152 y 288 del PGCP del RCP precedente establecen la definición de los deudores y las transferencias, así:

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

288. Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el MP del RCP precedente, establece la descripción de las siguientes cuentas:

1470-OTROS DEUDORES: “Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores.”

La subcuenta 147073-Préstamos Concedidos por Instituciones no Financieras registra los relacionados con préstamos distintos a los concedidos por las instituciones financieras y los préstamos gubernamentales (...) (Subrayado fuera de texto)

1910-CARGOS DIFERIDOS: “Representa el valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios que con razonable seguridad, proveerán beneficios económicos futuros o un potencial de servicio en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. Así mismo, incluye las transferencias condicionadas...

Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos (...) En el caso de las transferencias condicionadas, la amortización se efectuará con el cumplimiento de la condición... (...)

5423-OTRAS TRANSFERENCIAS: “Representa el valor de los recursos transferidos por la entidad contable pública, sin contraprestación, para financiar gasto público social o servicios asignados por disposiciones legales.” (Subrayado fuera de texto)

b) Consideraciones bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones:

El numeral 3.1 de la Norma de préstamos por cobrar dispuesto en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, establece:

“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 de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de gobierno, establece la descripción de las siguientes cuentas:

1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS: “Representa el valor de los derechos por cobrar por concepto de préstamos otorgados por la Nación y las entidades territoriales. Así mismo incluye los créditos transitorios, presupuestarios y de tesorería, y otros préstamos concedidos.” (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.” (Subrayado fuera de texto)

5424-SUBVENCIONES: “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a empresas públicas o privadas para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con fundamento en las consideraciones antes señaladas, se concluye lo siguiente:

Pregunta N° 1: Tratamiento contable de los hechos económicos de la UNAD Florida en la contabilidad de la UNAD - RCP precedente

La regulación contable pública vigente hasta el 31 de diciembre 2017, adicional a la información financiera de propósito general, hacía referencia a la preparación de informes de carácter especial para atender las necesidades específicas de los diferentes usuarios, como es el caso del reporte contable obligatorio a la CGN, indispensable para adelantar el proceso de consolidación en el marco de sus funciones constitucionales y legales.

Con el fin de soportar la preparación de este reporte de propósito específico, la CGN expidió el Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, considerando que pueden encontrarse múltiples estructuras y características en las entidades contables públicas.

Por lo anterior, debe entenderse que el Procedimiento señalado tiene un alcance limitado a la preparación del reporte requerido por la CGN y no a la preparación y presentación de estados financieros individuales, agregados o consolidados de propósito general.

Adicionalmente, las entidades contables públicas agregadas a las que hace referencia dicho procedimiento, son entidades contables públicas que no cuentan con personería jurídica, un requisito que no se cumple en el caso de la UNAD Florida, como se puede constatar en las consideraciones del Acuerdo 021 del 14 de septiembre de 2016 aprobado por el Consejo Superior de la UNAD, en donde se aclara que dicha seccional forma parte de la estructura organizacional de la Universidad, no como dependencia administrativa sino como persona jurídica vinculada, regida bajo las Leyes del Estado de la Florida, Estados Unidos.

De otra parte, es importante mencionar que la instrucción impartida por la CGN en los conceptos N° 20065-67584 del 12 de julio 2006 y N° 20068-73043 del 16 de febrero de 2007,

se refiere a la preparación y presentación de estados financieros agregados o consolidados de propósito general y no tuvo como objetivo conceptuar sobre la elaboración de los estados financieros individuales ni del reporte de propósito específico que debe ser remitido al regulador por cuanto en las consultas formuladas por la UNAD mediante las comunicaciones del 23 de mayo de 2006 y 15 de agosto de 2006, se expresó la necesidad de aclarar sobre la incorporación o consolidación de la información financiera de la UNAD Florida en los estados financieros de la Universidad y no se hizo mención sobre los estados financieros individuales de esa Entidad ni sobre el reporte de carácter especial.

Para efectos de la preparación y presentación de los estados financieros individuales; cuyos saldos deben coincidir con los del reporte a la CGN, la Universidad debió determinar si los aportes entregados para la constitución de la UNAD Florida pueden ser considerados o no como una inversión patrimonial en una entidad societaria y con base en el análisis efectuado y debidamente sustentado, seleccionar una de las siguientes alternativas:

i) Si la Universidad determina que los aportes entregados para la creación de la UNAD Florida pueden ser considerados como una inversión patrimonial en una entidad societaria, estos han debido registrarse en la subcuenta 120826-Entidades en el exterior, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS.

Para la actualización de esta inversión, la UNAD debió aplicar el Método de Participación Patrimonial, conforme a lo señalado en el numeral 10 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, dispuesto en el MP del RCP precedente.

ii) Si la UNAD determina que los aportes entregados para la creación de la UNAD Florida no pueden ser considerados como una inversión patrimonial en una entidad societaria, estos han debido registrarse en la subcuenta 580809-Aportes en entidades no societarias, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

Pregunta N°2: Tratamiento contable de los hechos económicos de la UNAD Florida en la contabilidad de la UNAD - Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Bajo el nuevo Marco normativo, al igual que se señaló en la respuesta anterior, no es procedente que para efectos de la preparación de sus estados financieros individuales y del reporte a la CGN, la UNAD agregue su información financiera con la de su vinculada en el exterior, considerando que esta última fue creada como entidad sin ánimo de lucro, de carácter privado regida bajo las Leyes del Estado de la Florida, Estados Unidos y posee una personería jurídica distinta a la UNAD en Colombia.

En virtud de lo anterior, la UNAD debe evaluar si los aportes realizados para la creación de la UNAD Florida se pueden considerar o no como una inversión patrimonial en una empresa societaria para efectos de la preparación y presentación de los estados financieros individuales de propósito general, cuyos saldos deben coincidir con lo reportado a la CGN.

Posterior al análisis la Universidad debe seleccionar una de las siguientes alternativas:

i) Si la UNAD concluye que los aportes entregados pueden ser considerados como una inversión patrimonial en una empresa societaria, los aportes efectuados se deben registrar en la subcuenta 122701-ENTIDADES PRIVADAS, de la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL.

Para la actualización de esta inversión, la UNAD debe aplicar el Método de Participación Patrimonial, conforme a lo señalado en el 5.3. de la Norma de inversiones en controladas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

ii) En caso de que los aportes entregados por la UNAD no puedan ser considerados como una inversión patrimonial en una empresa societaria, las capitalizaciones que se efectúen en el periodo de aplicación del nuevo Marco normativo se deben registrar en la subcuenta 589009-APORTES EN ENTIDADES NO SOCIETARIAS, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Con independencia de que el caso en concreto se enmarque en la primera o segunda alternativa, la UNAD puede optar por preparar y presentar estados financieros consolidados, incorporando la información financiera de la UNAD Florida, en cuyo caso se deberá aplicar la Norma de consolidación de estados financieros del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

Pregunta N°3: Reconocimiento de los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos de la UNAD Florida en los estados financieros de la UNAD

Bajo el RCP precedente y el nuevo Marco normativo, la UNAD puede presentar activos, pasivos, ingresos, gastos y costos de la UNAD Florida en sus estados financieros consolidados de propósito general. Para efectos de la preparación y presentación de los estados financieros individuales, así como de la elaboración del informe de carácter especial que debe ser reportado a la CGN, la Universidad debe observar lo señalado en este concepto para dar respuesta a las preguntas N° 1 y N° 2.

Pregunta N°4: Tratamiento contable del giro de recursos a favor de la UNAD Florida en virtud de la ejecución de contratos interadministrativos o de prestación de servicios.

a) Tratamiento contable bajo el RCP precedente.

Cuando la UNAD actúa en calidad de mandatario o administrador de recursos en la ejecución de convenios o contratos interadministrativos, el traslado de los fondos hacia la UNAD Florida, ha debido registrarse mediante un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, la UNAD debió informar a los mandantes o propietarios de los recursos sobre el traslado de los fondos, para que estos pudieran incorporar en su información financiera los hechos económicos derivados de la gestión efectuada.

Cuando la UNAD es la beneficiaria de los recursos recaudados, el traslado de los mismos hacia su vinculada en el exterior se debió registrar seleccionando una de las siguientes alternativas:

i) Si el giro de los recursos se efectuó en el contexto de un contrato de mandato o de administración delegada, en el cual la UNAD es la mandante y su vinculada en el exterior es la mandataria, el traslado de los fondos debió registrarse mediante un débito en la subcuenta 142402-EN ADMINISTRACIÓN, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con el informe de la ejecución de los recursos por parte de la UNAD Florida, la UNAD en Colombia debió actualizar el valor de la subcuenta 142402-EN ADMINISTRACIÓN, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y reconocer en su contabilidad los hechos económicos derivados de la gestión efectuada.

ii) Si el giro de los recursos se efectuó en el contexto de un contrato de adquisición de bienes y servicios, el hecho económico se debió registrar mediante un débito en la 142012-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Lo anterior en el caso de que la UNAD Florida no hubiese aún entregado los bienes o prestado los servicios a la UNAD.

En el evento en que la UNAD Florida ya hubiese entregado los bienes y prestado los servicios a la UNAD en Colombia, el giro de los recursos debió registrarse debitando la subcuenta 240601-BIENES Y SERVICIOS, de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

b) Tratamiento contable bajo el nuevo Marco normativo.

Bajo el nuevo Marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, el tratamiento contable del giro de recursos a favor de la UNAD Florida en virtud de la ejecución de convenios o contratos interadministrativos o de prestación de servicios, es similar al del RCP precedente; no obstante, debe ser ajustado con la codificación del Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de gobierno, así:

Cuando la UNAD actúa en calidad de mandatario o administrador de recursos en la ejecución de convenios o contratos interadministrativos, el traslado de los fondos hacia la UNAD Florida se debe registrar debitando la subcuenta 290201-EN ADMINISTRACIÓN, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, la UNAD debe informar a los mandantes o propietarios de los recursos sobre el traslado de los mismos, para que estos incorporen en su contabilidad los hechos económicos que se deriven de la gestión efectuada.

Cuando la UNAD actúa como beneficiaria de los recursos recaudados, el giro de los mismos a la UNAD Florida se registrará seleccionando una de las siguientes alternativas:

i) Si el giro de los recursos se efectúa en el contexto de un contrato de mandato o de administración delegada, en el cual la UNAD es la mandante y la UNAD Florida es la mandataria, el hecho económico se debe registrar mediante un débito en la subcuenta 190801-EN ADMINISTRACIÓN, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con el informe de la ejecución de los recursos por parte de la UNAD Florida, la UNAD debe actualizar el valor de la subcuenta 190801-EN ADMINISTRACIÓN, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y debe reconocer los hechos económicos que se deriven de su gestión.

ii) Si el giro de los recursos se efectúa en el contexto de un contrato de adquisición de bienes y servicios, el hecho económico se debe registrar mediante un débito en la 190604-ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Lo anterior en el caso de que la UNAD Florida aún no haya entregado los bienes o prestado los servicios a la UNAD en Colombia.

Si la UNAD Florida ya ha entregado los bienes y prestado los servicios a la UNAD en Colombia, el giro de los recursos se debe registrar debitando la subcuenta 240601-BIENES Y SERVICIOS, de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Pregunta N° 5: Tratamiento contable del giro de recursos a favor de la UNAD Florida para su fortalecimiento académico y tecnológico

a) Tratamiento contable bajo el RCP precedente.

Considerando el giro de los recursos a favor de la UNAD Florida es efectuado sin contraprestación directa, para el fortalecimiento académico y tecnológico de esa entidad sin ánimo de lucro, el hecho económico debió registrarse mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En caso de que la UNAD le imponga condiciones UNAD Florida, que de no cumplirse implicarían la devolución de los recursos transferidos, el giro de los mismos no se debe registrar en el resultado del periodo, y en contraste, debe efectuarse en la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1910-ACTIVOS DIFERIDOS, cuyo saldo se amortizará hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas.

Ahora bien, si el traslado de los recursos por parte de la UNAD hacia su vinculada en el exterior se efectúa en calidad de préstamo como una operación de financiación y existe un compromiso de devolver la suma transferida a través de efectivo u otro instrumento financiero en un plazo o tiempo definido, el giro de los recursos debió registrarse debitando la subcuenta 147073-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS POR INSTITUCIONES NO FINANCIERAS, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

b) Tratamiento contable bajo el nuevo Marco normativo.

Bajo el nuevo Marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, el tratamiento contable del giro de los recursos a favor de la UNAD Florida es similar al del RCP precedente; no obstante, debe ser ajustado con la codificación del Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de gobierno, así:

El giro de los recursos a favor de la UNAD Florida se debe registrar mediante un débito en la subcuenta 542490-OTRAS SUBVENCIONES, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En el evento en cual la UNAD le imponga condiciones UNAD Florida, que de no cumplirse implicarían la devolución de los recursos transferidos, el giro de los mismos no se debe registrar en el resultado del periodo, y en contraste, debe efectuarse en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, cuyo saldo se amortizará hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas.

Al igual que el RCP precedente, si el traslado de los recursos por parte de la UNAD hacia su vinculada en el exterior se efectúa en calidad de préstamo en el marco de una operación de financiación y existe un compromiso de esta última de devolver la suma transferida a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero en un plazo o tiempo definido, el giro de los recursos debe ser registrado mediante un débito en la subcuenta 147073-Préstamos concedidos por instituciones no financieras, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20182000039471 DEL 13-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Clasificación de inversión realizada por el Municipio en la creación de la Empresa Regional de Servicios Públicos.

Señores
Alcaldía de Tocaima
Tocaima - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Contaduría General de la Nación

*Régimen de
Contabilidad
Pública*

131

Compilación a 31 de diciembre de 2018

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002710-2, del día 29 de junio de 2018, en la cual solicita concepto para determinar la clasificación de la inversión realizada en la empresa Tocagua E.S.P. por parte del Municipio, tomando en cuenta que:

- La inversión se realizó para constituir la empresa regional de servicios públicos de acueducto y alcantarillado.
- Tocagua E.S.P., es una organización de derecho público, con personería jurídica, patrimonio propio, autonomía administrativa y, que goza de los derechos, privilegios, excepciones y prerrogativas, otorgadas por Ley a los Municipios.
- Aporte inicial en efectivo realizado por el Municipio al patrimonio de la empresa por \$2.500.000.

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

CONSIDERACIONES

Las cláusulas del Convenio firmado entre los alcaldes de los Municipios de Tocaima y Agua de Dios, para la creación de la Empresa Regional de Servicios Públicos de Tocaima y Agua de Dios E.S.P. “TOCAGUA E.S.P.”, señalan:

“CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO DEL CONTRATO: Por el presente convenio los representantes de los municipios mencionados han acordado la creación de una empresa Regional de servicios Públicos y por tanto, constituyen una organización de derecho público, dotada por patrimonio propio, autonomía administrativa y personería jurídica, que goza de los derechos, privilegios y excepciones y prerrogativas otorgadas por la ley a los municipios, cuyo objeto principal es la integración de la prestación de los servicios públicos domiciliarios de Acueducto y Alcantarillado, y actividades complementarias en la jurisdicción de los municipios asociados, a través de los diferentes mecanismos previstos en la Constitución y la Ley de Servicios Públicos Domiciliarios.

CLÁUSULA SEGUNDA: ESTATUTOS. La Empresa Regional pública que se constituye por el presente convenio interadministrativo se rige por los siguientes estatutos, los cuales se entienden aprobados por unanimidad y en lo no previsto en ellos en las disposiciones legales que regulen el funcionamiento de este tipo de asociaciones: (...)

CAPITULO II

DE LA NATURALEZA JURÍDICA Y DURACIÓN DE LA EMPRESA REGIONAL

ARTICULO 4 - Naturaleza Jurídica. La Empresa regional de servicios Públicos “TOCAGUA E.S.P.” es una organización de derecho público, dotada por patrimonio propio, autonomía administrativa y personería jurídica, que goza de los derechos, privilegios y excepciones y prerrogativas otorgadas por la ley a los municipios.

ARTICULO 5 - Duración. La Empresa regional de servicios Públicos “TOCAGUA E.S.P.” tendrá una duración indefinida, será de carácter permanente, pero podrá disolverse, vincularse o fusionarse a otros organismos o sociedades que desarrollen actividades afines en los casos previstos por la Ley y estos estatutos.

CAPITULO III

DEL OBJETO, FUNCIONES Y PATRIMONIO

ARTICULO 6 - Objeto. El objeto de La Empresa regional de servicios Públicos “TOCAGUA E.S.P.” es la prestación de los servicios públicos domiciliarios de Acueducto y Alcantarillado y actividades complementarias en la jurisdicción de los municipios asociados, a través de los diferentes mecanismos previstos en la Constitución y la Ley de Servicios Públicos Domiciliarios y tendrá como fin primordial la contratación de uno o más operadores especializados para la prestación de los servicios públicos aquí enunciados. (...)

ARTICULO 9 - Patrimonio. El patrimonio de la Empresa Regional de Servicios Públicos “TOCAGUA E.S.P.” estará conformado por:

1. El aporte inicial de los Municipios Asociados, integrado entre otros, por el uso y goce, sin transferencia de dominio, de todos los bienes asociados con los sistemas de Acueducto y Alcantarillado de cada uno de los municipios, así como la infraestructura, equipos, edificaciones y demás activos conexos, el cual se hará efectivo al momento de hacerse entrega al operador especializado seleccionado por los Municipios para la prestación de los servicios públicos mencionados.
2. Un aporte en efectivo inicial de los Municipios Asociados por valor de Cinco millones de pesos (\$5.000.000.00) de los cuales Dos y medio millones (\$2.500.000.00) son aportados por el Municipio de Tocaima y Dos y medio millones (\$2.500.000.00) por el Municipio de Agua de Dios.
3. Por todos los bienes muebles o inmuebles que adquiera o ingresen durante la duración de la Asociación.
4. Las rentas que les cedan o aporten total o parcialmente, la Nación, el Departamento, los Municipios asociados y otras entidades públicas o privadas.

5. Los aportes que efectúen los nuevos miembros que entren a formar parte de la Empresa Regional de servicios Públicos.

6. Las cuotas o aportes de los afiliados, definidos por la Asamblea General de Socios, destinados a atender los gastos legales, administrativos y pre-operativos que permitan la puesta en marcha de la Asociación y los que impliquen la contratación de interventorías, consultorías, etc., y en general que impliquen el correcto funcionamiento de la Asociación.

7. Las donaciones que les concedan las entidades del sector privado del orden nacional o internacional.

8. Aportes extraordinarios que hagan los municipios asociados.

PARÁGRAFO PRIMERO - Toda obra que sea ejecutada con recursos de la Empresa Regional de servicios Públicos entrará a formar parte de su patrimonio, siempre y cuando no contradiga las disposiciones legales vigentes.

La infraestructura de captación y conducción de agua desde las fuentes que se construya por la empresa Regional o por el operador que ella contrate será de propiedad de la empresa Regional "TOCAGUA E.S.P."

La infraestructura de servicios públicos que se construya por la Empresa Regional de servicios Públicos o por el operador que ella contrate, con recursos de cada uno de los Municipios en su respectiva jurisdicción, será de propiedad del respectivo ente territorial, no obstante, el uso y goce de la misma será de la Empresa Regional de servicios Públicos.

Cualquier otra infraestructura que se construya cuando sea en uno de los municipios asociados será de propiedad del respectivo Municipio y cuando sea en jurisdicción diferente será de la empresa Regional. (...)

CAPITULO VII

DE LOS ÓRGANOS DE DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN

ARTICULO 19 - De la Asamblea General. Estará constituida por los alcaldes o su delegado quienes tendrán derecho a voz y voto en las deliberaciones de la misma. La Asamblea General se constituye el máximo órgano de autoridad y administración de la Empresa Regional, sus decisiones son obligatorias para todos los asociados siempre que sean adoptados de conformidad con normas legales y estatutarias. (...)

ARTICULO 23 - Decisiones: Las decisiones de la Asamblea se adoptarán por la mayoría de votos de los asistentes, salvo la reforma a los estatutos y fijación de aportes extraordinarios

que requiera de la mayoría calificada y del voto favorable de las 2/3 partes de los asociados presentes. (...)

ARTICULO 27. Funciones de la Asamblea. Son sus funciones las siguientes

1. Aprobar las políticas generales, directrices y estrategias para el manejo administrativo, financiero y generales de la Empresa Regional
2. Elegir la Junta Directiva
3. Elegir el Revisor Fiscal
4. Aprobar o rechazar las proposiciones e iniciativas que sean sometidas a su consideración.
5. Reformar los estatutos, mediante votación calificada
6. Remover los miembros de la Junta Directiva y cuando a ello hubiere lugar al Revisor Fiscal.
7. Autorizar al representante legal las operaciones relacionadas con adquisición, enajenación o gravamen de bienes por valor superior a cien (100) salarios mínimos mensuales legales vigentes.
8. Conocer los informes de la Junta Directiva, del Revisor Fiscal, aprobar o rechazar el proyecto de presupuesto y estados financieros de la entidad.
9. Aprobar las cuotas extraordinarias que se propongan mediante votación calificada
10. Disolver la entidad mediante votación calificada
11. Designar apoderados judiciales y extrajudiciales, cuando las circunstancias así lo exijan.
12. Decidir la participación de la Empresa Regional como socio en empresas de economía privada mixta, de economía solidaria y pública del orden regional, nacional o internacional.
13. Conocer las quejas e irregularidades detectadas por el Revisor Fiscal
14. Resolver las diferencias que pudieren surgir y que no estén contempladas en los presentes estatutos a solicitud de cualquiera de los socios.
15. Aprobar la suspensión de los derechos de los asociados y sancionar al Operador por incumplimiento de sus obligaciones

16. Resolver las conductas de los municipios que por mal manejo y desacato a los estatutos atenten con los principios estatutarios y normas de la Empresa Regional

17. Facultar a la Junta Directiva o al administrador para imponer sanciones a los asociados que incumplan el reglamento interno o las disposiciones sobre derechos, obligaciones y prohibiciones contenidas en el presente estatuto.

18. Confirmar o revocar las sanciones impuestas por la Junta Directiva.

19. Las demás que le correspondan como órgano supremo de autoridad administrativa de la Asociación de Municipios de

ARTICULO 28 - De la Junta Directiva. Es el órgano permanente de dirección y administración de la Empresa Regional de servicios Públicos "TOCAGUA E.S.P.". Subordinado a las políticas de la Asamblea General estará conformado dos (2) por miembros sin suplencia elegidos en Asamblea General por mayoría simple para un periodo de un (1) año contado a partir de la fecha de su elección. (...)

CAPITULO IX

DE LA DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN

ARTICULO 45 - Disolución: La Empresa Regional se disolverá por las siguientes causales:

a. Cuando el voto afirmativo de las dos terceras (2/3) partes de la Asamblea General así lo determine ante el hecho de que no se pueda continuar cumpliendo con los objetivos para los cuales la Empresa Regional fue creada.

b. Por fusión con otra Asociación. (...)

CLÁUSULA TERCERA. APOORTE INICIAL: Cada municipio asociado entregará a la Empresa Regional, en calidad de aporte, sin transferencia de dominio, el uso y goce de todos los bienes asociados de los sistemas de acueducto y alcantarillado, así como la infraestructura, equipos, edificaciones y demás activos conexos, que se detallarán en inventario anexo por cada municipio al momento de hacerse entrega al operador por la Empresa Regional constituida por el presente Convenio Interadministrativo. De no efectuarse dicha selección el aporte inicial aquí mencionado no se hará efectivo.

La infraestructura de captación y conducción de agua desde las fuentes que se construya por la empresa Regional o por el operador que ella contrate será de propiedad de la empresa Regional "TOCAGUA E.S.P."

La infraestructura de servicios públicos que se construya por la Empresa Regional de servicios Públicos o por el operador que ella contrate, con recursos de cada uno de los Municipios en su respectiva jurisdicción, será de propiedad del respectivo ente territorial, no obstante, el uso y goce de la misma será de la Empresa Regional de servicios Públicos.

Cualquier otra infraestructura que se construya cuando sea en uno de los municipios asociados será de propiedad del respectivo Municipio y cuando sea en jurisdicción diferente será de la empresa Regional.

CLÁUSULA CUARTA: OBLIGACIONES ESPECIALES DE LOS ASOCIADOS: Los Municipios Asociados se comprometen a:

1. Pignorar y entregar las vigencias fiscales futuras de acuerdo con las aprobaciones otorgadas por los Concejos Municipales, con el fin de atender los gastos de inversión contemplados en el Plan de Obras e Inversiones de Acueducto y Alcantarillado. Los valores señalados, serán administrados a través de un encargo fiduciario contratado por la Empresa Regional de conformidad con las disposiciones legales vigentes.
2. Permanecer en la Empresa Regional, mientras esté vigente el contrato con el operador especializado que contrate la Empresa Regional.” (Subrayado 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, indica:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

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

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: 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)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones que la entidad tiene en empresas societarias, que le permiten ejercer control sobre las decisiones de la entidad receptora de la inversión.

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

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

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

5. Los beneficios sobre los cuales se establece control, pueden ser financieros o no financieros. Los financieros corresponden a los beneficios económicos recibidos directamente de la controlada, tales como: la distribución de dividendos o excedentes, la

transferencia de activos y el ahorro de costos, entre otros. Los beneficios no financieros se presentan cuando la actividad que realiza la controlada complementa o apoya la función de la controladora, de forma que contribuye al logro de sus objetivos y a la ejecución de sus políticas.

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

5.2. Medición inicial

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

5.3. Medición posterior

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

5.4. Reclasificaciones

16. Cuando la entidad pierda el control sobre la entidad receptora de la inversión, evaluará si esta cumple con las condiciones para ser clasificada como inversiones en asociadas o en negocios conjuntos. En cualquiera de los dos casos efectuará la reclasificación por el valor en libros de la inversión.

17. Si la inversión de la cual se pierde el control no cumple con las condiciones para ser clasificada como inversiones en asociadas 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 tenga la entidad con la inversión y la existencia de información sobre su valor de mercado. (...)

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

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

7. ACUERDOS CONJUNTOS

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

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

7.2. Negocios conjuntos

7.2.1. Reconocimiento

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

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

8. La entidad reconocerá su participación en un negocio conjunto como una inversión.

7.2.2. Medición inicial

9. La entidad medirá su participación en un negocio conjunto al costo.

7.2.3. Medición posterior

10. Con posterioridad al reconocimiento, los negocios conjuntos se medirán aplicando el método de participación patrimonial. (...)

7.2.4. Reclasificaciones

18. 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.

19. 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. (...)

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

24. En el evento que se configuren nuevamente los elementos para reconocer la inversión como un 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. (...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

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

“1233 - INVERSIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las participaciones en las entidades sobre las que el inversor tiene, mediante un acuerdo, control conjunto en la entidad receptora de la inversión y derecho a los activos netos del acuerdo.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, para poder efectuar la clasificación de la inversión, es necesario evaluar el control que otorga dicha inversión dentro de la empresa receptora, a fin de evaluar si se considera como inversión en controlada o negocio conjunto, tomando en cuenta que en esta Empresa se cuenta con dos inversores.

Para lo anterior, de acuerdo a lo estipulado en las cláusulas del convenio por el cual se creó la Empresa TOCAGUA E.S.P. entre los municipios de Tocaima y Agua de Dios, y en los estatutos de funcionamiento de la misma, que la Empresa se encuentra subordinada a las decisiones adoptadas por la Asamblea General, la cual está constituida por los socios de la Empresa, en cabeza de los alcaldes municipales, lo cual permite ver que el control que posee cada uno de los inversores, dos municipios, es un control conjunto de acuerdo a que la toma de decisiones se realiza por aprobación de la mayoría, que en el caso de TOCAGUA E.S.P. sería por unanimidad.

Es por ello que la inversión realizada en la Empresa TOCAGUA E.S.P. por parte del Municipio de Tocaima será reconocida en los estados financieros del Municipio por el costo, en la cuenta 1233 - INVERSIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL.

De igual manera, se reconocerá como parte de la inversión realizada en la Empresa TOCAGUA E.S.P todos los bienes asociados con los sistemas de Acueducto y Alcantarillado, la infraestructura, edificaciones, equipos y demás activos conexos, que sean entregados por parte del Municipio para el uso y goce de la Empresa, para lo cual el Municipio dará de baja estos bienes en su contabilidad, al no cumplir con la definición de activo para el reconocimiento de propiedades, planta y equipo. Este hecho se registrará debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1233 - INVERSIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, y acreditando las subcuentas y cuentas correspondientes del grupo 16 - PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

El anterior registro aplica de igual manera para las nuevas infraestructuras que sean construidas por parte de los municipios, pero con el uso y goce por parte de la Empresa TOCAGUA E.S.P.

Por otra parte, el Municipio realizará la evaluación del control otorgado por la inversión frente a cambios que se presenten en relación a la estructura y organización de la Empresa, así como de la Asamblea General, a fin de evaluar una posible reclasificación a otra cuenta contable de la inversión en TOCAGUA E.S.P.

CONCEPTO No. 20182000039821 DEL 15-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Metodología para la valoración de inversiones en TES y CDT.

Doctora

RUTH NANCY GARCÍA ESGUERRA

Contadora (E)

Universidad Colegio mayor de Cundinamarca

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003024-2, del día 26 de julio de 2018, en el cual solicita se indique específicamente cuál metodología o procedimiento se debe seguir para la valoración de inversiones, dado que mensualmente en la Entidad se valoran TES y CDT, ello tomando en cuenta que, una vez leído el Marco Conceptual de Entidades de Gobierno, se hace

referencia a la metodología expedida por la Superintendencia Financiera, pero no es posible establecer cuál en específico se debe aplicar.

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, indica:

“4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

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. (...)

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.

6.3.4.1. 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. El costo es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

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. (...)

6.3.4.3. Costo amortizado

El costo amortizado corresponde al valor del activo inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de capital e intereses menos cualquier disminución por deterioro del valor. El costo amortizado es un valor de entrada observable y específico para la entidad. (...)

6.3.4.5. Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad.

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 de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio, con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

1.2. Clasificación

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

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

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

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

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

1.3. Medición inicial

7. En el reconocimiento, las inversiones de administración de liquidez 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 adquisición. Si la inversión no tiene valor de mercado, se medirá por el precio de la transacción.

8. El tratamiento contable de los costos de transacción dependerá de la intención que tenga la entidad en relación con la inversión. Los costos de transacción de las inversiones que se tienen con la intención de negociar, con independencia de su clasificación en la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado o costo, se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Los costos de transacción relacionados con las demás inversiones se tratarán como un mayor valor de la inversión. Para este último caso, los costos de transacción en los que se incurra con anterioridad al reconocimiento de la inversión se reconocerán como un activo diferido hasta tanto esta se reconozca, momento en el cual se aumentará el valor de la inversión afectando el activo diferido reconocido inicialmente. (...)

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

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

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

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

14. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de costo amortizado se medirán al costo amortizado. El costo amortizado corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de capital e intereses menos cualquier disminución por deterioro del valor. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el costo amortizado de la inversión por la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del título con su costo amortizado en la fecha de medición. El rendimiento efectivo se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como un ingreso en el resultado del periodo.

15. Los rendimientos recibidos reducirán el valor de la inversión, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación recibida.

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

18. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio se medirán al valor de mercado. Las variaciones del valor de mercado de estas inversiones afectarán el patrimonio. Si el valor de mercado es mayor que el valor registrado de la inversión, la diferencia aumentará el valor de la inversión y del patrimonio. Si el valor de mercado es menor que el valor registrado de la inversión, la diferencia disminuirá el valor de la inversión y del patrimonio.

19. Los instrumentos de deuda se medirán al valor de mercado previo reconocimiento del rendimiento efectivo a través de la aplicación de la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del título con su costo amortizado en la fecha de medición. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando la tasa de interés efectiva por el costo amortizado que tendría el título si este se midiera al costo amortizado y se reconocerá como mayor valor de la inversión y como ingreso en el resultado del periodo. Los rendimientos recibidos reducirán el valor de la inversión, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación recibida. (...)

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. (...)

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. (...)

1.5. Reclasificaciones

29. Las inversiones mantenidas con la intención de negociar clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado, en casos excepcionales, se reclasificarán a las categorías de costo amortizado o de valor de mercado con cambios en el patrimonio, cuando la inversión ya no se mantenga con la intención de negociarla. Si la inversión se reclasifica a la categoría de costo amortizado, el valor de mercado del instrumento en la fecha de reclasificación será el valor inicial por el cual se registrará la inversión al costo amortizado y se calculará la tasa de interés efectiva para efectos de realizar las mediciones posteriores. En caso de que la reclasificación sea hacia la categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio, el valor de mercado en la fecha de reclasificación será el valor inicial de la inversión en esta categoría.

30. Cuando las inversiones clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado dejen de tener valor de mercado, se reclasificarán a la categoría de costo; el valor en libros de la inversión en la fecha de reclasificación será el valor inicial por el cual se registrará en la categoría de costo.

31. En ningún caso, se revertirán las ganancias o pérdidas por variaciones del valor de mercado reconocidas previamente como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

32. La entidad no reclasificará una inversión a la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado con posterioridad al reconocimiento, salvo que dicha reclasificación se genere por la disponibilidad de Información sobre el valor de mercado de las inversiones que se esperan negociar y que estaban clasificadas en la categoría de costo. En tal caso, se disminuirá el valor en libros de la inversión al costo, se registrará la inversión en la nueva categoría por el valor de mercado en la fecha de reclasificación y se reconocerá la diferencia como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

33. La entidad reclasificará una inversión desde la categoría de costo amortizado hacia las categorías de valor de mercado con cambios en el patrimonio o de costo, como consecuencia de un cambio en la intención de la inversión, es decir, que la inversión ya no se mantiene exclusivamente para conservarla hasta su vencimiento sino que es posible negociarla. La inversión se reclasificará a la categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio si tiene valor de mercado; para tal efecto, disminuirá el valor en libros de la inversión al costo amortizado y se registrará la inversión en la nueva categoría por el valor de mercado en la fecha de reclasificación, la diferencia se reconocerá en el patrimonio. La inversión se reclasificará a la categoría de costo si no tiene valor de mercado; para tal efecto, el costo amortizado en la fecha de reclasificación será el valor inicial de la inversión en la categoría de costo.

34. La entidad reclasificará una inversión representada en un instrumento de deuda, desde la categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio hacia la categoría de costo amortizado, como consecuencia de un cambio en la intención de la inversión, es decir, que la inversión ya no se espera negociar y se mantiene exclusivamente para conservarla hasta su vencimiento. El valor de mercado de la inversión en la fecha de reclasificación será el valor inicial por el cual se registrará la inversión al costo amortizado y sobre el cual se calculará la tasa de interés efectiva para efectos de realizar las mediciones posteriores. La ganancia o pérdida reconocida previamente en el patrimonio que se relacione con la inversión reclasificada se amortizará en el resultado a lo largo de la vida restante de la inversión, a través de la tasa de interés efectiva, comparando el valor en libros del título y el costo amortizado que este tendría aplicando la tasa de interés efectiva del instrumento antes de su reclasificación.

35. Cuando las inversiones clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio dejen de tener valor de mercado, se reclasificarán a la categoría de costo; el valor en libros de la inversión en la fecha de reclasificación será el valor inicial por el cual se registrará en la categoría de costo. La ganancia o pérdida reconocida previamente en el patrimonio que se relacione con la inversión reclasificada permanecerá en el patrimonio hasta que la inversión sea dada de baja.

36. La entidad reclasificará una inversión desde la categoría de costo hacia la categoría de costo amortizado, como consecuencia de un cambio en la intención en la inversión, de modo que la entidad decide conservarla hasta su vencimiento. El costo del instrumento será el valor inicial por el cual se registrará la inversión al costo amortizado y sobre el cual se calculará la tasa de interés efectiva para efectos de realizar las mediciones posteriores.

37. La entidad reclasificará una inversión que no se tiene con la intención exclusiva de negociar o conservar hasta su vencimiento, desde la categoría de costo a la categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio, cuando sea posible medir el valor de

mercado de dicha inversión. En tal caso, se disminuirá el valor en libros de la inversión al costo, se registrará la inversión en la categoría por el valor de mercado en la fecha de reclasificación y se reconocerá la diferencia en el patrimonio.

38. En todos los casos, con posterioridad a la reclasificación, se atenderán los criterios de medición establecidos para la respectiva categoría a la que fue reclasificada la inversión.

1.6. Baja en cuentas

39. 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 estos valores 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. (...)

1.7. Revelaciones

46. Para cada categoría de las inversiones de administración de liquidez, la entidad revelará información relativa al valor en libros y a las principales condiciones de la inversión, tales como: plazo, tasa de interés, vencimiento y restricciones en la disposición de la inversión. De igual forma, revelará la posición de riesgos que asuma la entidad por las inversiones de administración de liquidez como por ejemplo riesgo de tasa de cambio, riesgo de tasa de interés, riesgo de mercado, riesgo de crédito y riesgo de liquidez. (...)

48. Para las inversiones clasificadas en las categorías de valor de mercado con cambios en el resultado y de valor de mercado con cambios en el patrimonio, la entidad informará la fuente de información utilizada en la determinación del valor de mercado de la inversión y mostrará el impacto que haya tenido la variación del valor de mercado de estas inversiones en el resultado o en el patrimonio, según corresponda.

49. Para las inversiones clasificadas al costo amortizado, se revelará el precio pagado; los costos de transacción reconocidos como parte del valor del instrumento; la tasa de interés nominal; y la tasa de interés efectiva, así como los criterios utilizados para determinarla. Adicionalmente, la entidad revelará el valor total de los ingresos por intereses calculados utilizando la tasa de interés efectiva.

50. Para las inversiones clasificadas al costo, se revelará el precio pagado, los costos de transacción reconocidos como parte del valor del instrumento o como gasto en el resultado, y el valor total de los ingresos por intereses o los dividendos causados durante el periodo.

Adicionalmente, para el caso de los instrumentos de deuda, se revelará la tasa de interés nominal. (...)

54. Si de acuerdo con lo dispuesto en esta Norma, la entidad ha hecho una reclasificación de las inversiones de administración de liquidez, revelará a) la fecha de reclasificación, b) una explicación detallada del origen del cambio en la clasificación y una descripción cualitativa de su efecto sobre los estados financieros de la entidad, c) el valor reclasificado hacia o desde cada una de esas categorías y d) el efecto en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

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

“1211 - INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA CON FONDOS ADMINISTRADOS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE CRÉDITO PÚBLICO Y DEL TESORO NACIONAL (DGCPTN)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la inversión colocada en instrumentos de deuda, cuyo rendimiento proviene de los flujos contractuales del título durante su vigencia, y que corresponden a los fondos que administra, por mandato legal, la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPTN). (...)

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

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o en instrumentos de patrimonio que tienen valor de mercado y que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado. (...)

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

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos financieros colocados en instrumentos de patrimonio que tienen valor de mercado y que corresponden a: a) instrumentos de patrimonio que no se esperan negociar y que no otorgan 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.

Así mismo, incluye los aportes efectuados en organismos internacionales y en entidades sin ánimo de lucro, con el propósito de obtener servicios de apoyo, que tengan un valor recuperable en el futuro. (...)

1223 - INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos financieros colocados en instrumentos que la entidad tiene la intención y capacidad de conservarlos hasta su vencimiento, es decir, inversiones cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento. (...)

1224 - 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. (...)

1280 - DETERIORO ACUMULADO DE INVERSIONES (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de la posible pérdida de valor que se origina en las inversiones de administración de liquidez clasificadas en las categorías de valor de mercado con cambios en el patrimonio, costo amortizado y costo, cuando el valor en libros excede el valor de mercado, 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, y la diferencia se relacione con las evidencias objetivas de deterioro.

También representa 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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

La regulación expedida por la CGN está orientada a definir los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades públicas, más no a prescribir sus metodologías, razón por la cual este Despacho se abstiene de proferir un pronunciamiento respecto a su solicitud.

Ahora bien, en materia de procedimiento contable, las inversiones que tiene la Entidad en títulos de deuda, TES y CDT, se clasificaran como inversiones de administración de liquidez, y su tratamiento corresponderá a la intención que tenga la Entidad en relación a la conservación y disposición del título, así como la información disponible en el mercado en relación a su valor.

Para efectuar la medición posterior de este tipo de inversión, la Entidad aplicará lo indicado por la Norma de Inversiones de Administración de Liquidez del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de acuerdo a la categoría en la cual ha sido clasificada dicha inversión, a saber: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

Para el caso en que se haya clasificado la inversión en la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado, ya que esta inversión cuenta con valor de mercado y el título se espera negociar, su medición se mantendrá en contabilidad al valor de mercado y no será objeto de estimación de deterioro.

Si por su parte, la Entidad tiene la intención y capacidad de conservar el título hasta su vencimiento, la inversión se clasificará en la categoría de costo amortizado, para lo cual en la medición posterior la Entidad realizará el cálculo del costo amortizado, tomando en cuenta el rendimiento efectivo, los pagos de capital e intereses y la pérdida por deterioro del valor. Para el cálculo del rendimiento efectivo se hará uso de la tasa de interés efectiva, y en el caso del deterioro la información obtenida por la evidencia objetiva de su existencia.

Si la inversión se encuentra clasificada en la categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio, dado que cuenta con valor de mercado, pero la tenencia (para negociar o conservar hasta el vencimiento) por parte de la Entidad no es clara, su medición posterior se realizará por el valor de mercado, previo reconocimiento del rendimiento efectivo aplicando la tasa de interés efectiva. De igual manera, las inversiones incluidas en esta categoría serán objeto de estimación de deterioro, frente a la existencia de evidencia objetiva de dicha pérdida.

Si por última opción, la inversión se encuentra clasificada en la categoría de costo, dado que no tiene valor de mercado y la Entidad espera o no negociar o conservar hasta el vencimiento el título, se mantendrá durante la medición posterior reconocida la inversión al costo y será objeto de estimación de deterioro frente a la existencia de evidencia objetiva.

CONCEPTO No. 20182000043681 DEL 30-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de inversión realizada por el Municipio de Madrid en una sociedad de economía mixta en el año 2016, y sobre la cual la información respectiva para su reconocimiento contable es conocida durante el año 2018.

Doctora

ELCY ROMY VARÓN GARCÍA

Alcaldía de Madrid

Madrid - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002913-2, del día 17 de julio de 2018, en la cual solicita el registro contable para el reconocimiento del aporte como capital social que realizó el Municipio de Madrid en el año 2016, al crear la Secretaria de Transito, en sociedad con una empresa privada para la implementación, operación y procedimientos de la nueva Secretaria. Hecho para el cual se debe tener en cuenta que la copia de la escritura de la constitución de la sociedad en comandita simple fue entregada a su oficina en el mes de julio de 2018, de acuerdo a su comunicación.

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

CONSIDERACIONES

La Escritura Pública N° 1.181 del 03 de noviembre de 2016, de la Notaria Única de Madrid, Cundinamarca, señala:

“... COMPARCIO con minuta escrita, **NYDIA ESPERANZA PALACIOS MUÑOZ**, ..., quien en el presente acto obra en nombre y representación de la Sociedad **SOLUCIONES CORPORATIVAS INTEGRALES SAS**, ..., quien será para todos los efectos **SOCIO GESTOR**, y de otra parte **ORLANDO ALBERTO CARDONA ROJAS**, ..., quien en su condición de Alcalde Municipal y por tanto Representante Legal, obra en nombre y representación del municipio

de Madrid Cundinamarca ..., quien será para todos los efectos **SOCIO COMANDITARIO** y quienes manifestaron:

A- Que los aquí comparecientes, de las calidades antes señaladas y las personas jurídicas representadas en este acto, han acordado asociarse entre sí para constituir como en efecto se constituye, por medio de escritura pública, una sociedad de economía mixta del tipo societario en comandita simple, y cuyo objeto principal corresponde a: **celebrar un contrato de sociedad con la escogencia de un socio estratégico para la constitución de una sociedad de economía mixta de tipo comanditario simple que resultara de la unión del proponente y del municipio de Madrid quien operará el organismo de tránsito, bajo la dirección de la Secretaria de transito del municipio y la cual tendrá por objeto principal: LA IMPLEMENTACIÓN, OPERACIÓN Y PROCEDIMIENTOS DE LA SECRETARIA DE TRANSITO Y TRANSPORTE DE MADRID CUNDINAMARCA DE CONFORMIDAD CON LO ORDENADO POR LA LEY Y EL MINISTERIO DE TRANSPORTE. Y APOYAR LAS DEMAS FUNCIONES DE TRANSITO QUE LLEGAREN A SER ASIGNADAS POR LA LEY O EL MINISTERIO DE TRANSPORTE SIEMPRE Y CUANDO NO OPERE EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.**, y por ello convenidos como están los fundamentos económicos y jurídicos del contrato social, preceden a adoptar los correspondientes estatutos sociales.

B- Que los aquí comparecientes acuerdan que será socio comanditario El municipio de Madrid y como socio Gestor la sociedad: Sociedad soluciones corporativas integrales SAS.

ESTATUTOS

CAPITULO 1

NOMBRE, NACIONALIDAD, DOMICILIO, OBJETO Y DURACIÓN.

ARTÍCULO UNO: DENOMINACIÓN Y NACIONALIDAD: La persona jurídica que se constituye corresponde a una sociedad de economía mixta del tipo específico de las sociedades en comandita simple, la cual, por dedicarse a la prestación de los servicios relacionados como entidad u organismos de tránsito en el municipio de Madrid y a la implementación, operación y procedimientos de la Secretaria de Tránsito y Transporte de Madrid Cundinamarca de conformidad con lo ordenado por la Ley y el Ministerio de Transporte, cuyas actividades girarán bajo la siguiente razón social o denominación: **SOLUCIONES INTEGRALES S. EN C. "SI-MADRID"**, la sociedad se constituye bajo las leyes de la República de Colombia, su nacionalidad, por lo tanto, será la Colombiana y está sometida a las normas legales y reglamentarias vigentes, en particular a lo dispuesto por estos estatutos y en lo no previstos en ellos por la ley 769 de 2002 y las normas que las sustituyan, modifiquen o adicionen, así como en lo pertinente se registrá también por las normas del Código de Comercio. (...)

ARTÍCULO CUATRO: OBJETO SOCIAL: La sociedad tendrá como objeto principal: IMPLEMENTACIÓN, OPERACIÓN Y PROCEDIMIENTOS DE LA SECRETARÍA DE TRANSITO Y TRANSPORTE DE MADRID CUNDINAMARCA DE CONFORMIDAD CON LO ORDENADO POR LA LEY Y EL MINISTERIO DE TRANSPORTE, (...)

ARTÍCULO SEIS: RESPONSABILIDAD DE EL SOCIO GESTOR Y SOCIO COMANDITARIO: La sociedad tendrá dos (2) clases de socios, El socio Gestor que responderá solidaria e ilimitadamente por las obligaciones sociales, El socio Comanditario que limita su responsabilidad al monto de sus aportes.

CAPITULO II

CAPITAL SOCIAL, APORTES Y RESERVAS EFECTUADOS.

ARTÍCULO SIETE: CAPITAL SOCIAL: El capital de la sociedad es la suma de seiscientos veintiocho millones novecientos cuarenta y cuatro mil seiscientos cuarenta y seis pesos (\$628.944.646) M.CTE, capital que para efectos legales y estatutarios se considera dividido en Mil (1000) cuotas o partes de interés social, de valor nominal de seiscientos veintiocho mil novecientos cuarenta y cuatro pesos con sesenta y cinco centavos (\$628.944,65) M.CTE, cada una, capital pagado por los socios comanditarios parcialmente en dinero efectivo, y otra parte en conocimiento técnicos, y la facultad de explotación de la actividad como organismo de Tránsito y Transportes a satisfacción de la sociedad, en la siguiente proporción:

SOCIOS	NUMERO DE CUOTAS	VALOR APORTES
<u>Municipio de MADRID</u>	<u>300</u>	<u>\$ 188.683.395</u>
<u>Sociedad soluciones corporativas integrales SAS</u>	<u>700</u>	<u>\$ 440.261.255</u>

La responsabilidad de los socios comanditarios queda limitada al monto de sus respectivos aportes.

ARTÍCULO OCHO: APORTES: El Socio Gestor aporta los bienes muebles y enseres, necesarios para la puesta en marcha del organismo de tránsito, según su oferta. tal como consta en el anexo a la presente en cinco folios. El cual para efectos de la constitución de la sociedad se cuantifica en el 70% equivalente a cuatrocientos cuarenta millones doscientos sesenta y un mil doscientos cincuenta y cinco pesos M/Cte. Así como: los conocimientos técnicos especializados para implementar, operar, mantener el sistema integral de información y soporte técnico como organismo de Tránsito y Transporte. Todos los bienes nuevos y con garantía vigente de mínimo 1 año y se cuantifica para efectos de este instrumento en un valor de \$440.261.255.

El Socio Comanditario Aporta la facultad legal de explotación de la actividad de tránsito y transporte y expedición de especies venales la cual se valora y cuantifica en un 30% por un valor de \$188.683.395 del total del capital social. (...)

ARTÍCULO DIEZ Y SEIS: DERECHOS DEL SOCIO COMANDITARIO: Sin perjuicio de los demás que otorgue la ley, los reglamentos y los estatutos, el socio comanditario tendrá los siguientes derechos: A) Participar en las deliberaciones de la Junta de Socios y votar en ella, sin embargo no tendrán derecho de participación en la administración de la sociedad, B) Recibir una parte de los beneficios sociales que muestren los balances de fin de ejercicios, proporcional al valor de las cuotas sociales. C) Negociar sus respectivas cuotas, previa autorización de la totalidad del socio gestos, D) Inspeccionar libremente, dentro de los quince días (15) hábiles anteriores a las reuniones ordinarias de la Junta de Socios, los libros y demás documentos a que se refieren los artículos 446 y 447 del Código de Comercio. E) Recibir en proporción al valor de las cuotas sociales, una parte del activo social a tiempo de la liquidación y luego de pagado el pasivo externo de la sociedad. (...)

SECCIÓN SEGUNDA - JUNTA DE SOCIOS

ARTÍCULO VEINTIUNO: COMPOSICION DE LA JUNTA DE SOCIOS: La Junta se Socios la constituyen los socios inscritos en el libro de registro de socios o sus representantes o mandatarios, debidamente acreditados, reunidos con el quórum y con las condiciones establecidas en estos estatutos y en la ley. (...)

ARTÍCULO TREINTA: FUNCIONES DE LA JUNTA DE SOCIOS: La Junta de Socios tendrá las siguientes funciones: 1) Estudiar y aprobar las reformas estatutarias. 2) Elegir para periodos de un año, el Revisor Fiscal, a su suplente, fijarle la remuneración y removerlo libremente. 3) Ordenar y regular la cesión de cuotas sociales. 4) Examinar, aprobar o improbar el balance correspondiente al final del periodo fiscal, lo mismo que las cuentas presentadas por los administradores. 5) Estudiar los informes presentados por el socio Gestos o por el Revisor Fiscal. 6) Disponer de las utilidades sociales conforme a los Estatutos y la Ley... 10) Ejercer todos los demás poderes otorgados a ella por la Ley o estos estatutos y aquellos que no correspondan ningún otro órgano de la sociedad.

ARTÍCULO TREINTA Y TRES: DERECHOS DE VOTO: Cada una de las cuotas sociales inscritas en el Libro de Registro de Socios dará derecho a un voto en la Junta de Socios, todas las decisiones requieren el voto favorable del 51% de las cuotas sociales, por consiguiente, cada socio podrá emitir tantos votos cuantos correspondan a las cuotas sociales que posea, sin restricción, cualquiera que sea el porcentaje que ellas representen con relación al total de las cuotas sociales presentes en la Junta de Socios al momento de hacerse la votación, sin embargo, cuando la ley o los estatutos exijan para la aprobación de ciertos actos determinada mayoría de cuotas sociales, se requerirá que la decisión obtenga la mayoría

de votos, que se mayoría representada en número de cuotas sociales, no inferior al exigido, cuando a ello hubiere lugar.

PARAGRAFO PRIMERO: Las cuotas sociales propias readquiridas que la sociedad tenga en su poder no se computarán en ningún caso, para la conformación del quórum, ni se tendrán en cuenta en las deliberaciones y votaciones.

PARAGRAFO SEGUNDO: En todo caso, las decisiones de la Junta de Socios se realizarán sin sujeción al artículo 428 del Código de Comercio.” (Subrayado 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, indica:

“4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

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

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

6.1.1. Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios

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

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

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en empresas societarias, sobre las que el inversor tiene influencia significativa, y no son controladas ni constituyen una participación en un negocio conjunto.

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

3. Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando se posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la asociada, con independencia de que exista otro inversor con una participación mayoritaria. Para tal efecto, se considerarán los derechos de voto potenciales del inversor, así como los mantenidos por otras partes. Los derechos de voto potenciales que se considerarán son aquellos que se puedan ejercer o convertir de inmediato y se excluirán aquellos que tengan restricciones legales o contractuales, tales como el condicionamiento a sucesos futuros o la posibilidad de ejercitarse solo hasta una fecha posterior. Por su parte, se presumirá que la

entidad no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente, menos del 20% del poder de voto de la asociada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia.

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

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

6.2. Medición inicial

6. 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.

6.3. Medición posterior

7. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones en asociadas se medirán por el método de participación patrimonial.

8. 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.

9. 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.

10. Las inversiones en asociadas no serán objeto de reconocimiento de ajuste por diferencia en cambio. Con los dividendos y participaciones decretados se reducirá el valor de la inversión y se reconocerá una cuenta por cobrar, con independencia de que correspondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya aplicado el método de participación patrimonial. (...)

13. Las inversiones en asociadas serán objeto de estimaciones de deterioro cuando a) exista evidencia objetiva de que las inversiones se estén deteriorando como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo de la asociada o de las condiciones crediticias de esta o b) el dividendo procedente de la inversión supere el resultado de la asociada en el periodo en que este se haya declarado. 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.

14. 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 en el resultado. (...)" (Subrayado fuera de texto)

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

"1230 - INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las participaciones en la entidad sobre las que el inversor tiene influencia significativa sin que se configuren los criterios para clasificar la inversión como controlada o negocio conjunto.

DINÁMICA

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

164

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de adquisición de la inversión.
- 2- El valor proporcional de las utilidades del ejercicio que le correspondan de la entidad receptora de la inversión.
- 3- El valor proporcional que le corresponda del incremento patrimonial de la entidad receptora de la inversión que no se origine en las utilidades del periodo, en variaciones de capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales.
- 4- El valor en libros de la inversión reclasificada desde inversiones de administración de liquidez o desde inversiones en controladas o negocios conjuntos. (...)

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. (...)

8371 - SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355 - LEY 1819 DE 2016

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del impacto patrimonial positivo de los ajustes realizados por las entidades territoriales durante el proceso de depuración contable a que se refiere el

artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, el cual se origina en la incorporación de bienes o derechos, así como el retiro de obligaciones.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los bienes o derechos que se incorporen.
- 2- El valor de las obligaciones que se retiren.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de su saldo, el 1º de enero de 2019. (...)

8915 - DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

DESCRIPCIÓN

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

Por otra parte, el Instructivo N° 002 de 2015, emitido por la CGN indica:

“1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

La entidad determinara, 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. (...)

Los ajustes surgidos por correcciones de errores de periodos anteriores a la fecha de transición que generen impacto patrimonial afectarán la cuenta Capital Fiscal.

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. (...)

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

Las inversiones en asociadas son participaciones en empresas públicas societarias sobre las que el inversor tiene influencia significativa. Se entiende por influencia significativa la potestad 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. (...)

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. (...)

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 texto)

Así mismo, la Resolución N° 107 del 30 de marzo de 2017, por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 y se modifican los Catálogos Generales de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018, indica:

“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.

1. IDENTIFICACIÓN DE LOS BIENES, DERECHOS U OBLIGACIONES OBJETO DE DEPURACIÓN

Las entidades territoriales adelantarán las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de los periodos contables 2016 y 2017, a fin de garantizar que la información financiera que se presente en sus primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de

Gobierno, es decir, aquellos que se presenten con corte al 31 de diciembre de 2018, cumplan con las características cualitativas fundamentales de la información financiera (Relevancia y Representación fiel) de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos u obligaciones, y, mediante la incorporación y retiro de las partidas a que haya lugar, evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos (...)

f) valores que no estén incorporados en la información financiera y representen derechos o bienes para la entidad territorial; (...)

2. REGISTRO DE LA DEPURACIÓN CONTABLE

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las situaciones descritas en el numeral anterior, la entidad territorial adelantará las acciones correspondientes para el respectivo reconocimiento o baja en cuentas de bienes, derechos u obligaciones, para lo cual efectuará los siguientes registros, dependiendo del periodo contable en el que se realice la depuración contable: (...)

2.2 Depuración contable durante el 2018 sobre la información financiera del 2017

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2018 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2017 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

a) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que incorporar bienes, derechos u obligaciones, ello se hará teniendo en cuenta los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015. Para tal efecto, dichas incorporaciones se registrarán en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación, afectando:

1) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL (conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 para la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición) por el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007; y

2) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN por la diferencia que exista entre i) el valor del bien, derecho u obligación conforme a los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015, y ii) el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007.

No obstante, cuando sea impracticable determinar qué parte del valor de los bienes, derechos u obligaciones incorporados corresponde a un error de periodos anteriores a la fecha de transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y qué parte corresponde a impactos por la transición al nuevo marco de regulación, la incorporación se registrará en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. Se considera que este requisito es impracticable cuando su aplicación genere un costo que exceda los beneficios de obtener la información. (...)

c) Adicionalmente, la entidad territorial registrará el valor de los bienes o derechos incorporados, así como el valor de las obligaciones que se retiren, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Por su parte, se registrará el valor de los bienes o derechos que se retiren, así como el valor de las obligaciones que se incorporen, con un débito en la subcuenta 991530- Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016. Los anteriores registros se efectuarán por el valor en el que se haya afectado el capital fiscal, producto de la incorporación y retiro de bienes, derechos y obligaciones.

Lo anterior, sin perjuicio de la aplicación del Instructivo 002 de 2015, en lo relacionado con la determinación de los saldos iniciales y la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación.

2.3 Depuración contable permanente y sostenible por sucesos ocurridos durante el 2018 y siguientes

Con relación a la depuración contable permanente y sostenible que se origine en sucesos que ocurran durante el año 2018 y siguientes, las entidades territoriales reconocerán o retirarán los bienes, derechos u obligaciones conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y a lo establecido en el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la evaluación

del control interno contable, el cual hace referencia a la depuración contable permanente y sostenible.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones antes expuestas, se hace necesario precisar que en el marco del Régimen de Contabilidad Pública Precedente se debió efectuar el reconocimiento contable de la inversión realizada por parte del Municipio de Madrid, de acuerdo a la Norma de Inversiones e instrumentos derivados, contenida en las Normas Técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, y ser registrada en la subcuenta 120755 - SOCIEDADES DE ECONOMÍA MIXTA, de la cuenta 1207 - INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.

Ahora bien, al momento del Municipio realizar la aplicación del Instructivo N° 002 de 2015, para la determinación de los saldos iniciales bajo el Marco Normativo de la Resolución N° 533 de 2015, se encontraba disponible la información relacionada con la inversión realizada para la constitución de la Sociedad SOLUCIONES INTEGRALES S. EN C. “SI-MADRID”, lo cual debió reconocer en ese momento como una corrección de errores de periodos anteriores de acuerdo a lo indicado en el Instructivo.

Como fue expresado en su consulta, la información sobre el aporte y creación de la Sociedad se obtuvo hasta el presente año, por lo cual el Municipio como parte del proceso de depuración contable referido por el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, puede acogerse a lo indicado en la Resolución N° 107 de 2017 en relación al procedimiento para la incorporación de bienes y derechos de la entidad en relación con la información financiera al finalizar el año 2017.

De acuerdo al párrafo anterior, el procedimiento a seguir para el reconocimiento de la inversión en los estados financieros del Municipio se realizará de acuerdo a los criterios establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, así como las instrucciones contenidas en el Instructivo N° 002 de 2015. Para tal efecto se registrará la inversión debitando la subcuenta 123004 - Sociedades de economía mixta, de la cuenta 1230 - INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL.

La contrapartida al registro anterior se hará afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3105 - CAPITAL FISCAL, por el valor de la inversión a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo al Régimen de Contabilidad Pública Precedente, según lo indicado en el Instructivo N° 002 de 2015, por corresponder a un error de periodos anteriores a la transición. Así mismo se afectará la subcuenta correspondiente de la cuenta 3145 - IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, por la diferencia que exista entre el valor

de la inversión bajo los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo N° 002 de 2015; y el valor de la inversión al 31 de diciembre de 2017 de acuerdo al Régimen de Contabilidad Pública Precedente.

Adicionalmente, el Municipio registrará el valor de la inversión incorporada, con un débito en la subcuenta 837102 - Incorporación de derecho, de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

CONCEPTO No. 20182000063771 DEL 06-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados. Otros gastos.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable del aporte de redes de acueducto y alcantarillado realizado por una entidad pública del orden nacional a una empresa de servicios públicos domiciliarios.

Señor
CARLOS ARANGO
Correo electrónico: linkarango@hotmail.com
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004685-2, el día 19 de noviembre de 2018, en la cual consulta lo siguiente:

“Entidad pública del orden nacional es propietaria de redes de acueducto y alcantarillado manifiesta interés en ser socia de empresa de servicios públicos domiciliarios de carácter oficial, y para tal efecto, de ser accionista entregará a dicha empresa las redes de acueducto y alcantarillado de su propiedad. Pregunto:

1. ¿Cuál es la ubicación en el balance contable de la entidad pública del orden nacional las redes de acueducto y alcantarillado de su propiedad?
2. ¿Cuál es la ubicación en el balance contable de la entidad pública en el evento que esta decide entregarla como aporte a una empresa de servicios públicos de carácter oficial?
3. Las redes de acueducto y alcantarillado en el evento de recibirlas la empresa de servicios públicos domiciliarios de carácter oficial como aporte de una entidad pública. ¿su ubicación será en cuenta de orden acreedora del balance de esta empresa de servicios públicos de carácter oficial, o en su defecto cual es la ubicación en el balance contable de dicha empresa?
4. ¿Las redes de acueducto y alcantarillado para efectos contables son bienes muebles o inmuebles?

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

CONSIDERACIONES

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política establece que: “Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

El artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

- “a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.
- (...)
- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.”

En el Capítulo I de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, se estipula:

“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio, con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

1.2. Clasificación

2. Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión.

Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

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

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

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

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

(...)

5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones que la entidad tiene en empresas societarias, que le permiten ejercer control sobre las decisiones de la entidad receptora de la inversión.

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

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

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

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

6. Los riesgos inherentes a la participación corresponden a todos aquellos que afectan o pueden afectar la situación financiera de la controladora, por ejemplo, las obligaciones financieras asumidas o que potencialmente tendría que asumir y la obligación de la

controladora de prestar o garantizar la prestación de un servicio del cual la controlada es el responsable inicial.

(...)

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en empresas societarias, sobre las que el inversor tiene influencia significativa, y no son controladas ni constituyen una participación en un negocio conjunto.

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

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

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

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

(...)

7.2. Negocios conjuntos

7.2.1. Reconocimiento

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

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

8. La entidad reconocerá su participación en un negocio conjunto como una inversión.

Sobre la clasificación de los bienes, los artículos 655 a 659 del Código Civil Colombiano, estipulan:

“ARTÍCULO 655. MUEBLES. <Artículo modificado por el artículo 2 de la Ley 1774 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> 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. Exceptúense las que siendo muebles por naturaleza se reputan inmuebles por su destino, según el artículo 658.

PARÁGRAFO. Reconózcase la calidad de seres sintientes a los animales.

ARTICULO 656. <INMUEBLES>. Inmuebles o fincas o bienes raíces son las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro; como las tierras y minas, y las que adhieren permanentemente a ellas, como los edificios, los árboles.
Las casas y veredas se llaman predios o fundos.

ARTICULO 657. <INMUEBLES POR ADHESION>. Las plantas son inmuebles, mientras adhieren al suelo por sus raíces, a menos que estén en macetas o cajones que puedan transportarse de un lugar a otro.

ARTICULO 658. <INMUEBLES POR DESTINACION>. 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.

ARTICULO 659. <MUEBLES POR ANTICIPACION>. Los productos de los inmuebles y las cosas accesorias a ellos, como las yerbas de un campo, la madera y fruto de los árboles, los animales de un vivar, se reputan muebles, aun antes de su separación, para el efecto de constituir un derecho sobre dichos productos o cosas a otra persona que el dueño.

Lo mismo se aplica a la tierra o arena de un suelo, a los metales de una mina y a las piedras de una cantera.”

CONCLUSIONES

1. ¿Cuál es la ubicación en el balance contable de la entidad pública del orden nacional las redes de acueducto y alcantarillado de su propiedad?

Bajo la presunción que se cumplen los criterios para el reconocimiento como activo, la entidad debe clasificar las redes de acueducto y alcantarillado, en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los activos, del grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

2. ¿Cuál es la ubicación en el balance contable de la entidad pública en el evento que esta decide entregarla como aporte a una empresa de servicios públicos de carácter oficial?

Cuando se realice la entrega, la clasificación dependerá de si la empresa receptora de dichos aportes es societaria o no societaria.

De ser societaria, se reconocerá el valor del aporte, en la subcuenta y cuenta que corresponda al Grupo 12 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, en consonancia con los siguientes lineamientos:

INVERSIONES DE ADMINISTRACION DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO, CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, si los instrumentos de patrimonio recibidos a cambio tienen de valor de mercado y se espera negociar.

INVERSIONES DE ADMINISTRACION DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO, CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO, si los instrumentos de patrimonio recibidos a cambio tienen de valor de mercado pero no se espera negociarlos y no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto.

INVERSIONES ADMINISTRACION DE LIQUIDEZ AL COSTO, cuando los instrumentos de patrimonio no tengan valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto.

INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACION PATRIMONIAL, si con la proporción o las condiciones de la inversión, se obtiene el control sobre la entidad emisora de los instrumentos de patrimonio.

INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, si con la proporción o las condiciones de la inversión, se obtiene influencia significativa en la entidad emisora de los instrumentos de patrimonio

INVERSIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS CONTABILIZADOS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, si mediante un acuerdo, el inversionista obtiene el control conjunto en la entidad receptora de la inversión y derecho a los activos netos del acuerdo.

Ahora bien, si los aportes se realizan a una empresa no societaria deberá registrar el gasto en la cuenta 589009 Aportes en entidades no societarias.

3. Las redes de acueducto y alcantarillado en el evento de recibirlas la empresa de servicios públicos domiciliarios de carácter oficial como aporte de una entidad pública. ¿su ubicación será en cuenta de orden acreedora del balance de esta empresa de servicios públicos de carácter oficial, o en su defecto cual es la ubicación en el balance contable de dicha empresa?

Bajo la presunción que se cumplen los criterios para el reconocimiento como activo, la entidad debe clasificar las redes de acueducto y alcantarillado, en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los activos, del grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

4. ¿Las redes de acueducto y alcantarillado para efectos contables son bienes muebles o inmuebles?

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya

emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública, dado que la regulación contable no ha desarrollado criterios de medición, reconocimiento, presentación y revelación de los bienes en función de la categoría de muebles o inmuebles..

Por lo tanto, frente a la cuarta inquietud planteada en su consulta, se aclara que la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter administrativo o jurídico, por lo tanto se sugiere recurrir a lo preceptuado por el Código Civil Colombiano.

CONCEPTO No. 20182000065061 DEL 17-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los recursos aportados a la Corporación Cuenca Río Chinchiná.

Doctor

ALEXANDER ARIAS PÉREZ

Profesional Especializado

Corporación Autónoma Regional de Caldas-Corpocaldas

Manizales- Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004804-2, del día 27 de noviembre de 2018, en la cual señala que la Corporación Autónoma Regional de Caldas realizó un aporte de \$20.000.000 para la constitución de la Corporación Cuenca Río Chinchiná “Coragua”, que se autorizó mediante el acuerdo No. 30 del 07-11-2017, el cual también autoriza a Corpocaldas entregar como aportes anuales a Coragua el 60% de los recursos destinados para inversión de las transferencias del sector eléctrico de la CHEC.

Se consulta lo siguiente:

“1. Estos aportes de constitución se deben llevar como una inversión en negocios conjuntos, tal como lo consagra la resolución 533 y 484 o lo llevamos como un gasto.

2. Los aportes del 60% que son para el funcionamiento de CORAGUA y girados por CORPOCALDAS, los registramos contablemente como un gasto de CORPOCALDAS o como inversión.

Para hacer precisión en el tema consultado, me permito informar que CORAGUA es una empresa de naturaleza privada, con autonomía administrativa para ejecutar los recursos, entre otros.”

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

CONSIDERACIONES

El Código Civil colombiano, en su artículo 637 señala que “lo que pertenece a una corporación, no pertenece ni en todo ni en parte a ninguno de los individuos que la componen; y recíprocamente, las deudas de una corporación no dan a nadie derecho para demandarlas en todo o parte, a ninguno de los individuos que componen la corporación, ni dan acción sobre los bienes propios de ellos, sino sobre los bienes de la corporación. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, los Estatutos de la Corporación Cuenca Río Chinchiná, señalan:

“TÍTULO I

GENERALIDADES: NATURALEZA JURÍDICA, NOMBRE, DOMICILIO, DURACIÓN, OBJETO, PATRIMONIO

ARTÍCULO 1.: NATURALEZA JURÍDICA Y NOMBRE. La CORPORACIÓN CUENCA RÍO CHINCHINÁ es una persona jurídica sin ánimo de lucro, de naturaleza civil y de utilidad común e interés social que se rige por las normas del derecho privado, la cual podrá utilizar la expresión “CORAGUA”.

PARÁGRAFO PRIMERO: Por ser una persona jurídica independiente, los Corporados no asumirán ninguna responsabilidad de carácter personal o patrimonial en relación con las obligaciones adquiridas por esta, para el efecto, deberá entenderse que la Corporación es una unidad de capital o patrimonio y no de personas por lo que cada Corporado se entiende que aporta y no que participa, ya que no adquiere propiedad sobre la misma.

ARTÍCULO 4. OBJETO. La CORPORACIÓN CUENCA RÍO CHINCHINÁ tiene por objeto la

consecución, administración, gestión, inversión, asignación y disposición de recursos financieros destinados a proteger, mantener, preservar los servicios y recursos ambientales, en la Cuenca del Río Chinchiná como obra o infraestructura verde. (...)

ARTÍCULO 9. APORTES. Los aportes a la Corporación y a los proyectos específicos desarrollados por esta, podrán ser en dinero o en especie. (...)

PARÁGRAFO SEGUNDO: En ningún caso los derechos, bienes, beneficios, valorizaciones, utilidades y/o réditos de la Corporación ingresarán al patrimonio de los Corporados ni al de la personas naturales o jurídicas que, a cualquier título y bajo cualquier denominación, entreguen bienes o recursos a la Corporación.”

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece lo siguiente con respecto a las inversiones:

“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio, con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora. (...)

5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones que la entidad tiene en empresas societarias, que le permiten ejercer control sobre las decisiones de la entidad receptora de la inversión. (...)

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en empresas societarias, sobre las que el inversor tiene influencia significativa, y no son controladas ni constituyen una participación en un negocio conjunto. (...)

7.2. Negocios conjuntos

7.2.1. Reconocimiento

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

La norma de corrección errores de periodos anteriores del mismo marco normativo, señala lo siguiente:

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que los aportes entregados a la Corporación Cuenca Río Chinchiná- Coragua, no cumplen con los criterios de reconocimiento de las inversiones de administración de liquidez, toda vez que, al no tener derechos participativos sobre el patrimonio de la Corporación, no representan para los corporados una participación en instrumentos de patrimonio. Además, considerando que Coragua no es una empresa societaria, la Corporación Autónoma Regional de Caldas no debe reconocer dichos aportes como inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos.

Por lo anterior, tanto los aportes realizados a Coragua para su constitución como los aportes realizados para su funcionamiento deben reconocerse como un gasto para la entidad contable pública que entrega los recursos, mediante un débito en la subcuenta 589009- Aportes en entidades no societarias, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Si los aportes se efectuaron en periodos anteriores, y la entidad contable pública aportante tenía los recursos reconocidos como inversiones, deberá cancelar el saldo respectivo, mediante un crédito en la subcuenta y cuenta de la inversión, y un débito en la subcuenta

que corresponda, de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, en el periodo corriente.

Se precisa que en relación con la reexpresión de estados financieros indicado en la Norma de corrección de errores, cuando el error es catalogado como material, en el caso de las entidades de gobierno, dada la coyuntura de cambio normativo, no es posible efectuar esta directriz en razón a que para las correcciones realizadas durante el 2018 no se cuenta con estados financieros anteriores preparados y presentados bajo el nuevo marco normativo.

CONCEPTO No. 20182000065101 DEL 17-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los aportes realizados por una institución educativa y por el Gobierno Nacional al Fondo de Desarrollo de Educación Superior.

Doctora
JOHANA CRISTINA HERNÁNDEZ GALLO
Contratista Contabilidad
Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia
Medellín- Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004582-2, del día 13 de noviembre de 2018, en la cual señala lo siguiente:

La Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia tenía registrados contablemente los aportes realizados al Fondo de Desarrollo de Educación Superior-Fodesep provenientes de sus recursos y de los recursos de la Nación en la cuenta 1207- INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS, hasta diciembre del año 2017.

Con el fin de dar cumplimiento a la Resolución N° 533 de 2015, la entidad realizó un ajuste para eliminar las provisiones, las valorizaciones y el superávit por valorizaciones, relacionados con dicha inversión.

Los aportes directos realizados por la Institución al Fodeseop, fueron reclasificados, en la fecha de transición, a cuentas por cobrar a largo plazo, ya que no cumplen con los criterios para ser reconocidos como inversión. Es de aclarar que la Institución no tiene el control sobre el Fondo y no interviene en la toma de decisiones de este.

Por otra parte, los aportes realizados por la Nación, dado que no son susceptibles de devolución por parte del Fodeseop en caso de retiro de la entidad, fueron eliminados contra la subcuenta 314502- Inversiones e instrumentos derivados, de la cuenta 3145- IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Preguntas:

- ¿En qué cuenta contable deberían registrarse los aportes realizados al Fodeseop, considerando que la entidad no espera retirarse del fondo y por lo tanto no podría reconocerse una cuenta por cobrar?
- En la fecha de transición, ¿cómo se debió realizar el ajuste contable de los aportes realizados por la Nación al Fodeseop, en la cuenta de Capital Fiscal o en la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación?

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

CONSIDERACIONES

El artículo 89 de la Ley 30 de 1992 señala: “Créase el Fondo de Desarrollo de la Educación Superior (Fodeseop), con domicilio en la capital de la República, como una entidad de economía mixta organizada bajo los principios de la economía solidaria. En el Fondo de Desarrollo de la Educación Superior (Fodeseop), podrán participar todas aquellas instituciones de Educación Superior, tanto privadas como estatales u oficiales, que así lo deseen. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Con respecto a la conformación del FODESEP, el artículo 90 de la misma ley establece: “El Fondo de Desarrollo de la Educación Superior (Fodeseop), se conformará con las instituciones de Educación Superior que voluntariamente deseen participar en él. Los ingresos de este fondo se integrarán como sigue:

1. Con aportes que el Gobierno Nacional destine anualmente en el Presupuesto Nacional.
2. Con los aportes voluntarios de las instituciones de Educación Superior afiliadas al Fondo.”

El artículo 7 del Decreto 2905 de 1994, reglamentario de la Ley 30 de 1992, establece: “Entidades afiliadas. Las instituciones técnicas profesionales, las instituciones tecnológicas las instituciones universitarias o escuelas tecnológicas y las universidades (...), podrán participar y vincularse como afiliadas al Fodesep, dentro del principio del libre y voluntario ingreso y retiro, consagrado para todas las entidades de economía solidaria. El número de entidades afiliadas al Fodesep será variable e ilimitado. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 17 del citado Decreto señala: “Aportes del Gobierno Nacional al Fodesep. De conformidad con lo establecido en el artículo 90 de la Ley 30 de 1992, el Gobierno Nacional aportará al patrimonio del Fodesep las sumas que anualmente le asigne en el Presupuesto Nacional.”

Con relación a los aportes de las entidades afiliadas, el artículo 18 del citado Decreto dispone: “De conformidad con las disposiciones legales para las entidades de economía solidaria, las instituciones de educación superior que se vinculen como afiliadas al Fodesep deberán suscribir y pagar los aportes sociales individuales, bien sean ordinarios o extraordinarios, conforme lo establezca el Estatuto. Dichas disposiciones estatutarias sólo regirán para las entidades afiliadas y tales obligaciones no serán aplicables al Estado por estar éste realizando sus aportes anuales al patrimonio del Fondo.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 19 indica que “El Fodesep se sujetará en lo relativo a la constitución de su patrimonio, a la regulación de los elementos patrimoniales, al cierre del ejercicio económico y a la aplicación de los excedentes, a lo establecido por la Ley 79 de 1988, en su Capítulo V, Título I. Como elemento patrimonial adicional del Fodesep y en cuenta diferente a la de aportes sociales, registrará los aportes que el Gobierno Nacional le destine anualmente en el Presupuesto Nacional.” (Subrayado fuera de texto).

Por otro lado, los Estatutos 2017 del Fodesep, señalan lo siguiente:

“ARTÍCULO 11. REQUISITOS DE AFILIACIÓN

Las Instituciones de Educación Superior o sus Seccionales que deseen Afiliarse al Fondo, deberán presentar la correspondiente solicitud escrita, ante el Consejo de Administración; adjuntando lo siguiente:

- a. Certificado de Existencia y Representación Legal expedido por autoridad competente, con vigencia no mayor a un (1) mes.

- b. Estatutos.
- c. Autorización de sus órganos internos, cuando así lo establezcan sus Estatutos o reglamentación interna.
- d. Breve reseña institucional.

PARÁGRAFO: Una vez aceptada la Afiliación, y para que ésta opere plenamente; la Institución de Educación Superior, deberá suscribir y pagar los aportes sociales, conforme lo previsto en los presentes Estatutos. (...)

ARTÍCULO 16. DESAFILIACIÓN POR RETIRO VOLUNTARIO

En virtud del principio de libre adhesión, las Instituciones de Educación Superior Afiliadas al FODESEP, podrán retirarse voluntariamente de éste; siempre y cuando su desafiliación no implique para el Fondo, una reducción por debajo del 50% de su patrimonio, o una disminución del monto mínimo de aportes sociales, que lo coloquen en causal de disolución y liquidación. (...)

El retiro del Estado operará, tan solo en caso de liquidación del FODESEP; si éste llegare a quedar incurso en alguna de las causales señaladas en la Ley, para las entidades del sector de la economía solidaria. (...)

ARTÍCULO 19. PATRIMONIO

El patrimonio del FODESEP está constituido, por los aportes del Estado, los aportes sociales que hagan las Instituciones de Educación Superior Afiliadas... (...)

ARTÍCULO 22. APORTES SOCIALES

Los aportes sociales están constituidos, por las sumas de dinero que las Instituciones de Educación Superior Afiliadas entregan al FODESEP, para contribuir a su patrimonio; y que le permiten disponer de recursos propios para el desarrollo de sus actividades. Los aportes sociales, están sujetos a los riesgos propios de operación. Serán cancelados por las Instituciones de Educación Superior Afiliadas, en forma ordinaria o extraordinaria. Quedarán directamente afectados desde su origen en favor del FODESEP, como garantía de las obligaciones que las Instituciones de Educación Superior Afiliadas contraigan con él. No podrán ser gravados por sus titulares en favor de terceros, serán inembargables, y podrán cederse a otras Instituciones de Educación Superior Afiliadas; previa autorización del Consejo de Administración y de conformidad con los Estatutos.

ARTÍCULO 32. DESTINACIÓN DE EXCEDENTES

El FODESEP cobrará en forma equitativa, los servicios que preste a sus Instituciones de Educación Superior Afiliadas; procurando ingresos que le permitan cubrir los costos de operación y administración, y generar recursos para el crecimiento de sus reservas y fondos. Por tanto, si al liquidar el ejercicio se produjese algún excedente, éste se aplicará de la siguiente forma:

En primer lugar, para compensar pérdidas de ejercicios anteriores; y para restablecer el nivel de la reserva de protección de aportes sociales, cuando ésta se hubiese empleado para compensar pérdidas.

En segundo lugar, un veinte por ciento (20%) como mínimo; para crear y mantener la reserva de protección de los aportes sociales. (...)

Si aún quedará remanente, este podrá aplicarse en todo o en parte, según decisión de la Asamblea General, así:

(...) b. Para amortizar los aportes de las Instituciones de Educación Superior Afiliadas, de acuerdo con lo previsto en los Estatutos.

c. Para revalorizar los aportes de las Instituciones de Educación Superior Afiliadas.

d. Para realizar retorno a las Instituciones de Educación Superior Afiliadas, de acuerdo con los servicios que éstas hayan utilizado del FODESEP.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, menciona 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.

En el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, la norma inversiones de administración de liquidez, establece lo siguiente:

“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio, con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora. 1.2. Clasificación

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

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

El Instructivo N° 002 de 2015, señala que “Los ajustes surgidos por correcciones de errores de periodos anteriores a la fecha de transición que generen impacto patrimonial afectarán la cuenta Capital Fiscal.”

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, contiene las siguientes cuentas:

1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO: “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...”

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; 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.”

CONCLUSIONES

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

De acuerdo con el Marco Conceptual para las Entidades de Gobierno, contenido en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, un activo es reconocido, entre otras condiciones, cuando la entidad tiene el control, es decir, si puede usar el bien para prestar servicios, ceder el uso a un tercero, si tiene la capacidad de decidir sobre su destinación, obtiene sustancialmente los beneficios económicos o potencial de servicios, asume los riesgos asociados y tiene la facultad de prohibir el acceso a terceros.

Por lo anterior, los aportes que realizó el Colegio Mayor de Cundinamarca al Fodeseq que hacen parte del patrimonio del Fondo, cumplen con la definición de activo, toda vez que la entidad tiene las facultades para retirar los recursos en el momento en que así lo decida, obtiene los beneficios y servicios que brinda el fondo a sus afiliados, y tiene la posibilidad, según los estatutos del Fodeseq, de revalorizar los aportes cuando los excedentes sean suficientes y así lo disponga la Asamblea General.

Así pues, dichos aportes deberán registrarse como una inversión de administración de liquidez clasificada en la categoría de costo, tomando en cuenta que la entidad no tiene el control, control conjunto o influencia significativa, tal como lo señala en su consulta, y, dado que no se cuenta con un valor de mercado que proceda de un activo con características similares. Para efectuar el registro contable, la entidad deberá debitar, por el valor que corresponda, la subcuenta 122419- Aportes sociales en entidades del sector solidario, de la cuenta 1224- INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO, y acreditar la cuenta por cobrar que se haya afectado en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo.

Con respecto a los aportes del Gobierno Nacional al Fodeseq, es preciso señalar que, bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente, no debían registrarse como una inversión, razón por la cual, para la determinación de saldos iniciales, la entidad debía retirar de sus activos dicha inversión, afectando la cuenta de Capital Fiscal, ya que correspondía a un error de periodos anteriores; por consiguiente, la entidad deberá reclasificar el valor de los aportes del Gobierno Nacional al Fodeseq, que trasladó a la cuenta 314502-Inversiones e instrumentos derivados, de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, a la subcuenta 310506- Capital Fiscal, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

189

Concepto No. 20182300003111 del 07-03-2018

5.3. CUENTAS POR COBRAR**CONCEPTO No. 20182000001351 DEL 26-01-2018**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Interrupción del término de prescripción de la acción de cobro por mandamiento de pago

Doctora
NATALIA OSSA TATIS
Abogada
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000068-2, del 11 de enero de 2018, en la cual solicita lo siguiente:

“¿Puede una entidad como la DIAN, cuando tiene un cobro por impuestos en cobro coactivo, deuda que a su vez ha sido clasificada como de difícil cobro dentro de dicho proceso, “darla de baja” contablemente aunque la notificación del mandamiento de pago inicie nuevamente los términos de prescripción de la acción de cobro? En otras palabras, ¿solo se puede dar de baja una deuda cuando se ha declarado la prescripción de la acción de cobro?”.

CONSIDERACIONES

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexo a la Resolución N° 484 de 2017, sobre la baja de las cuentas por cobrar, establece:

“2.5. Baja en cuentas

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

El Decreto 445 de 2017, instauro:

“Artículo 2.5.6.2. Ámbito de Aplicación. El presente Decreto aplica a las entidades públicas del orden nacional, con excepción de las entidades financieras de carácter estatal, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las entidades en liquidación. (...)”

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”. (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, la Ley 1753 de 2015, establece:

“Artículo 163. (...) PARÁGRAFO 4°. En los eventos en que la cartera sea de imposible recaudo por la prescripción o caducidad de la acción, por la pérdida de fuerza ejecutoria del acto administrativo que le dio origen o por la inexistencia probada del deudor o su insolvencia demostrada y por tanto no sea posible ejercer los derechos de cobro o bien porque la relación costo-beneficio al realizar su cobro no resulta eficiente; las entidades públicas ya señaladas, podrán realizar la depuración definitiva de estos saldos contables, realizando un informe detallado de las causales por las cuales se depura y las excluirá de la gestión, el Gobierno nacional reglamentará la materia. (...)”

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.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos y obligaciones, que afectan su patrimonio depurando y castigando los valores que presentan un estado de cobranza o pago incierto, para proceder, si fuera el caso a su eliminación o incorporación de conformidad con los lineamientos de la presente ley.

Para tal efecto la entidad depurará los valores contables, cuando corresponda a alguna de las siguientes condiciones:

- a. Los valores que afectan la situación patrimonial y no representan derechos, bienes u obligaciones ciertos para la entidad.
- b. Los derechos u obligaciones que no obstante su existencia no es posible ejercerlos por jurisdicción coactiva.
- c. Que correspondan a derechos u obligaciones con una antigüedad tal que no es posible ejercer su exigibilidad, por cuanto operan los fenómenos de prescripción.
- d. Los derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneo que permitan adelantar los procedimientos pertinentes para su cobro o pago.
- e. Cuando no haya sido posible legalmente imputarle a persona alguna el valor por pérdida de los bienes o derechos.
- f. Cuando evaluada y establecida la relación costo beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de que se trate". (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Estatuto Tributario Nacional en su artículo 817 establece que el término de la prescripción de la acción de cobro es de cinco años contados a partir de la fecha de ejecutoria del respectivo acto administrativo de determinación o de discusión. No obstante, el ETN establece que ese plazo podrá ser interrumpido o suspendido en los siguientes términos:

"Art. 814. Facilidades para el pago.

El Subdirector de Cobranzas y los Administradores de Impuestos Nacionales, podrán mediante resolución conceder facilidades para el pago al deudor o a un tercero a su nombre, hasta por cinco (5) años, para el pago de los impuestos de timbre, de renta y complementarios, sobre las ventas y la retención en la fuente, o de cualquier otro impuesto administrado por la Dirección General de Impuestos Nacionales, así como para la cancelación de los intereses y demás sanciones a que haya lugar, siempre que el deudor o un tercero a su nombre, constituya fideicomiso de garantía, ofrezca bienes para su embargo

y secuestro, garantías personales, reales, bancarias o de compañías de seguros, o cualquiera otra garantía que respalde suficientemente la deuda a satisfacción de la Administración. Se podrán aceptar garantías personales cuando la cuantía de la deuda no sea superior a 3.000 UVT. (...)

Art. 818. Interrupción y suspensión del término de prescripción.

El término de la prescripción de la acción de cobro se interrumpe por la notificación del mandamiento de pago, por el otorgamiento de facilidades para el pago, por la admisión de la solicitud del concordato y por la declaratoria oficial de la liquidación forzosa administrativa.

Interrumpida la prescripción en la forma aquí prevista, el término empezará a correr de nuevo desde el día siguiente a la notificación del mandamiento de pago, desde la terminación del concordato o desde la terminación de la liquidación forzosa administrativa.

El término de prescripción de la acción de cobro se suspende desde que se dicte el auto de suspensión de la diligencia del remate y hasta:

- La ejecutoria de la providencia que decide la revocatoria,
- La ejecutoria de la providencia que resuelve la situación contemplada en el artículo 567 del Estatuto Tributario.
- El pronunciamiento definitivo de la Jurisdicción Contencioso Administrativa en el caso contemplado en el artículo 835 del Estatuto Tributario. (...)

Art. 841. Suspensión por acuerdo de pago.

En cualquier etapa del procedimiento administrativo coactivo el deudor podrá celebrar un acuerdo de pago con la Administración, en cuyo caso se suspenderá el procedimiento y se podrán levantar las medidas preventivas que hubieren sido decretadas.

Sin perjuicio de la exigibilidad de garantías, cuando se declare el incumplimiento del acuerdo de pago, deberá reanudarse el procedimiento si aquellas no son suficientes para cubrir la totalidad de la deuda". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En términos generales, desde la perspectiva de la regulación contable, una cuenta por cobrar se dejará de reconocer cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran, por tanto, corresponde a cada entidad realizar un análisis individual de los derechos, apoyándose en

su respectiva área jurídica, para identificar las situaciones de prescripción, caducidad o extinción de los derechos que la misma tenga registrados en su información contable.

Ahora bien, dadas las particularidades derivadas de la reglamentación del párrafo 4° del artículo 163 de la Ley 1753 de 2015, es importante indicar que las entidades públicas de orden nacional deberán acogerse a lo dispuesto en el artículo 2.5.6.3, incorporado mediante el Decreto N° 445 de 2017, bajo el cual, la cartera de imposible recaudo podrá ser castigada en caso de cumplimiento de alguna de las siguientes causales: prescripción, caducidad de la acción, pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo que le dio origen, inexistencia probada del deudor o su insolvencia demostrada, que impida ejercer o continuar ejerciendo los derechos de cobro, o cuando la relación de costo- beneficio de realizar el cobro no resulta eficiente.

Adicionalmente, la CGN ha indicado mediante concepto N° 20172000115471 del 28 de diciembre de 2017, que para el caso específico de la depuración de la cartera de la DIAN, “es viable la aplicación complementaria del artículo 261 de la Ley 1753 de 2015 y el párrafo 4 del artículo 163 de la misma ley (citados en las consideraciones de este texto), cualquiera sea su origen, es decir, que la complementariedad aplica tanto para aquella proveniente de las actividades derivadas de la función recaudadora de los impuestos administrados por la DIAN como de la derivada de la función pagadora de la DIAN”.

Ahora bien, respecto al caso en consulta se precisa que, de acuerdo a lo establecido por el ETN en su artículo 818, cuando se da un mandamiento de pago, éste interrumpe el término de prescripción de la acción de cobro e inicia a contar de nuevo a partir del día siguiente a la fecha de notificación, razón por la cual, para el caso específico, se puede afirmar que la cartera se encuentra en proceso de cobro y no se da alguna de las condiciones mencionadas en la Ley N° 1753 de 2015 o en el Decreto N° 445 de 2017.

De acuerdo a lo anterior, la entidad todavía tiene el derecho y la posibilidad de recaudo, por tanto, debe mantener reconocido este derecho como un activo cierto en el balance general y no habría razón para dar de baja y/o registrar el hecho en cuentas de orden deudoras de control.

CONCEPTO No. 20182000001871 DEL 02-02-2018

MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
TEMAS	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica

1	SUBTEMAS	Valoración de cuentas por cobrar con más de 360 días de antigüedad, donde el área legal de la entidad está adelantando los respectivos procesos de cobro. Procedimiento contable a seguir con respecto a la cartera con antigüedad superior a 360 días, donde la entidad desconoce su recuperabilidad pero considera existe alguna posibilidad de que sean recuperadas. Baja en cuentas por prescripción de cuentas por cobrar.
---	----------	--

Doctora

MARTHA ELENA ARBOLEDA ROMÁN

Directora Financiera

Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca

Santiago del Cali - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000145-2, del día 05 de enero de 2018, en la cual se señala:

“(…) me permito precisar la consulta, así:

1. A pesar de las depuraciones realizadas por el Comité, aún hay cartera de más de 360 días y entendemos que a estas se les debe aplicar el costo amortizado, adicionalmente solicitamos aclarar si es necesario o no desarrollar este modelo de valoración a pesar que los procesos de cobro aún están siendo atendidos por el área legal y hasta la fecha se espera recuperar el mismo valor nominal por el que se generó la factura.

2. Por favor aclarar cuál debe ser la actuación con las carteras con antigüedad superior a 360 días, donde se desconoce su recuperabilidad por el tiempo que ha transcurrido, pero no pueden ser dadas de baja puesto que existe alguna posibilidad de ser recuperadas y darlas de baja se podría considerar como detrimento patrimonial, por los Entes de Control.

3. Indicar si las cuentas por cobrar cuya obligación ya prescribió, se puede dar de baja la cartera de la Corporación, por el solo hecho de estar prescritas.

No obstante toda la gestión adelantada a la fecha, consideramos prudente pedir su apoyo para que conceptúe sobre los puntos mencionados, que permitan ajustar la política adoptada, con el fin de acoger las directrices impartidas por la Contaduría General de la Nación para el registro de la información contable de las cuentas por cobrar.”

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

CONSIDERACIONES

Pregunta 1. A pesar de las depuraciones realizadas por el Comité, aún hay cartera de más de 360 días y entendemos que a estas se les debe aplicar el costo amortizado, adicionalmente solicitamos aclarar si es necesario o no desarrollar este modelo de valoración a pesar que los procesos de cobro aún están siendo atendidos por el área legal y hasta la fecha se espera recuperar el mismo valor nominal por el que se generó la factura

Pregunta 2. ¿Cuál debe ser la actuación con las carteras con antigüedad superior a 360 días, donde se desconoce su recuperabilidad por el tiempo que ha transcurrido, pero no pueden ser dadas de baja puesto que existe alguna posibilidad de ser recuperadas y darlas de baja se podría considerar como detrimento patrimonial, por lo Entes de Control?

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:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

(...)

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.

(...)

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. 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

(...)

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)

Por su parte, la norma de Cuentas por cobrar, contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 484 del 17 de octubre de 2017, “Por la cual se modifica el anexo de la Resolución N°533 de 2015 en lo relacionado con las Normas

para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el artículo 42 de la Resolución N° 533 de 2015, y se dictan otras disposiciones”, establece:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de 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.

2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

2.4. Medición posterior

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

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. 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.

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.

2.5. Baja en cuentas

7. Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 establece la descripción y dinámica de los siguientes grupos y cuentas contables:

“13 - CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan 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 financiero (...)

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 ACREDITA CON:

1- El valor de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor.” (Subrayados fuera de texto)

Pregunta 3. ¿(...) se puede dar de baja la cartera de la Corporación, por el solo hecho de estar prescritas?

El Código Civil, en su artículo 2512, establece:

“DE LA PRESCRIPCION EN GENERAL

ARTICULO 2512. DEFINICION DE PRESCRIPCIÓN. La prescripción es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones o derechos ajenos, por haberse poseído las cosas y no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales.

Se prescribe una acción o derecho cuando se extingue por la prescripción.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el decreto 445 del 16 de marzo de 2017, emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, “Por el cual se adiciona el Título 6 a la Parte 5 del Libro 2 del Decreto 1068 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público y se reglamenta el parágrafo 4° del artículo 163 de la Ley 1753 de 2015, sobre depuración definitiva de la cartera de imposible recaudo de las entidades públicas del orden nacional”, establece en los siguientes artículos:

“ARTÍCULO 2.5.6.1. Objeto. El presente Decreto reglamenta la forma en la que las entidades públicas del orden nacional, podrán depurar la cartera a su favor cuando sea de imposible recaudo, con el propósito de que sus estados financieros revelen en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial.

ARTÍCULO 2.5.6.2. Ámbito de Aplicación. El presente Decreto aplica a las entidades públicas del orden nacional, con excepción de las entidades financieras de carácter estatal, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las entidades en liquidación.

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.

ARTÍCULO 2.5.6.4. Actuación administrativa. Los representantes legales de las entidades públicas señaladas en el artículo 2.5.6.2. del presente Decreto, declararán mediante acto administrativo el cumplimiento de alguna o algunas de las causales señaladas en el artículo anterior, con base en un informe detallado de la causal o las causales por las cuales se depura, previa recomendación del Comité de Cartera que exista en la entidad o el que para el efecto se constituya.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La información financiera deberá atender la característica fundamental de Representación fiel a la que hace referencia el Marco Conceptual dispuesto en el Anexo de la Resolución N° 533 de 2015, esto es, que los hechos económicos presentados cumplan con 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 un potencial de servicio o beneficios económicos en forma de efectivo o sus equivalentes.

Conforme a lo anterior, se da respuesta bajo los siguientes términos:

Pregunta 1. A pesar de las depuraciones realizadas por el Comité, aún hay cartera de más de 360 días y entendemos que a estas se les debe aplicar el costo amortizado, adicionalmente (...) es necesario desarrollar este modelo de valoración a pesar que los procesos de cobro están siendo atendidos por el área legal y hasta la fecha se espera recuperar el mismo valor nominal por el que se generó la factura

Las cuentas por cobrar reconocidas por la Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca, deberán clasificarse en la categoría del costo, es decir, al valor de la transacción según los principios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Así las cosas, no es viable aplicar la valoración a costo amortizado a la cartera vencida a más de 360 días por expresa disposición de la norma.

Por su parte, la entidad contable pública deberá someter las cuentas por cobrar a un análisis de deterioro cuando haya evidencia objetiva de que la cartera presenta incumplimiento en los pagos por parte del obligado o desmejoramiento de las condiciones crediticias; en este sentido, se deberá estimar el monto que a futuro se espere recuperar y descontarlas a la tasa de interés de mercado, el valor resultante deberá ser comparado con el valor de la transacción, y si este último es menor, la entidad contable pública tendrá que 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.

Ahora bien, con posterioridad la entidad deberá evaluar si el valor reconocido como deterioro ha variado con el tiempo, para esto, someterá nuevamente las cuentas por cobrar al análisis de deterioro; si se siguen evidenciando incumplimiento en los pagos o desmejoramiento en las condiciones crediticias, o si por el 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.

Cabe resaltar que el análisis de deterioro se debe realizar como una evaluación de orden económica, con independencia de las acciones legales que la entidad pueda adelantar para recuperar las cuentas por cobrar.

Pregunta 2. ¿Cuál debe ser la actuación con las carteras con antigüedad superior a 360 días, donde se desconoce su recuperabilidad por el tiempo que ha transcurrido, pero no pueden ser dadas de baja puesto que existe alguna posibilidad de ser recuperadas y darlas de baja se podría considerar como detrimento patrimonial, por lo Entes de Control?

El procedimiento contable que deberá seguir para tal efecto, corresponde al indicado en la respuesta a la pregunta 1.

Bajo el nuevo Marco Normativo para entidades de Gobierno, anexo a la Res. 484 de 2017, la evaluación no corresponde a los días acumulados que lleve de vencida una cuenta por cobrar, sino al cálculo del valor presente de los flujos futuros estimados de recuperación, lo cual da lugar al cálculo del deterioro, que corresponde a la pérdida posible, equivalente al exceso de su valor en libros, frente a tal valor presente.

Como consecuencia de ello, la Entidad debe proceder de la forma indicada en el párrafo anterior, cuando hay evidencias de deterioro, considerando que independientemente si hay morosidad superior a los 360 días. Para ello debe tener en cuenta que la determinación del tiempo esperado para la recuperación de la cuenta por cobrar, se trata de una estimación, y por lo tanto no siempre conducirá a una medición exacta de su valor presente, pero la Entidad si deberá hacer el mejor esfuerzo y utilizar toda la información disponible, para el cálculo del deterioro, el cual es susceptible de ser ajustado, bien sea disminuyéndolo o aumentándolo, para atemperarse a las nuevas condiciones.

Pregunta 3. ¿(...) se puede dar de baja la cartera de la Corporación, por el solo hecho de estar prescritas?

Para la determinación del deterioro de valor de las cuentas por cobrar, la Entidad debe considerar el principio de esencia sobre forma del hecho económico, con independencia de la forma legal que haya tomado el mismo; por lo tanto, la prescripción de las cuentas por cobrar no es el factor determinante para el cálculo del deterioro de valor, toda vez que pueden existir cuentas por cobrar que no se recuperan por insolvencia o falta de capacidad crediticia del deudor con anterioridad al momento en que finalmente prescriben legalmente, como también pueden existir cuentas por cobrar que prescribieron y cuya falta de pago no estuvo asociada a la capacidad crediticia o insolvencia del deudor. Así pues, las cuentas por cobrar pueden ser objeto de deterioro de valor incluso antes de que hayan prescrito.

Por otro lado, la prescripción de las cuentas por cobrar, en concordancia con lo estipulado en el Capítulo VI - Depuración de cartera de imposible recaudo en las entidades públicas del orden nacional, del Decreto 445 de 2017, sí es un factor determinante para la baja en cuentas si cuando se emite el acto administrativo que decreta la prescripción de las mismas, ya no es posible ejercer su exigibilidad y se pierde el derecho de cobro, de tal manera que la Entidad ya no tiene los beneficios económicos o potencial de servicio asociados al activo. Para el efecto, se deberá disminuir el valor en libros de la cuenta por cobrar.

Por otra parte, no es competencia de la Contaduría General de la Nación determinar cuándo se configura detrimento patrimonial, pues ello lo califican las Contralorías, en ejercicio de sus funciones de fiscalización y atemperados a lo dispuesto en los artículos 3 y 6 de la Ley 610 de 2000, conductas que se configuran por la actuación de los servidores públicos, independientemente de si se han o no depurado los estados contables de una entidad pública.

CONCEPTO No. 20182000002701 DEL 09-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Depuración de la cartera cuando la relación de costo-beneficio de realizar el cobro no resulta eficiente, en aplicación del Decreto N° 445 de 2017.

Doctora

LUZ KARIME FERNÁNDEZ CASTILLA

Jefe Oficina Asesora Jurídica

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° 2018550000326-2, del 30 de enero de 2018, en la cual solicita lo siguiente:

“ANTECEDENTES

1. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público expidió el Decreto 445 de 16 de marzo de 2017 con el fin de reglamentar la forma en la que las entidades públicas del orden nacional, podrán depurar la cartera a su favor cuando sea de imposible recaudo, con el propósito de que sus estados financieros revelen en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial.

2. En virtud de la normativa, el Instituto se encuentra realizando los respectivos estudios para la aplicación del concepto establecido en el literal e del artículo 2.5.6.3 “Cuando la relación costo-beneficio al realizar su cobro no resulta eficiente”, pero se han generado algunas inquietudes sobre su aplicación.

CONSULTA

1. La depuración de cartera a través de la relación costo beneficio puede realizarse para obligaciones anteriores a la vigencia del Decreto 445 de 16 de marzo de 2017?

2. La depuración de cartera a través de la relación costo beneficio puede realizarse para obligaciones que se encuentren actualmente en cobro a través del procedimiento de jurisdicción coactiva?

3. La depuración de cartera a través de la relación costo beneficio puede realizarse para obligaciones donde ya existen bienes embargados en proceso de cobro coactivo?

4. Si por ejemplo, en el estudio de costos para la aplicación de la figura, se determina que el costo de todo el trámite de un proceso de jurisdicción coactiva cuesta 4 SMLMV, se pueden depurar todas las obligaciones que estén por debajo de ese valor o dependerá del estado procesal del trámite o de la averiguación de bienes del deudor? Solicitamos de manera respetuosa, se explique ampliamente este concepto”.

CONSIDERACIONES

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexo a la Resolución N° 484 de 2017, sobre la baja de las cuentas por cobrar, establece:

“2.5. Baja en cuentas

7. Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran.

Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia”. (Subrayado fuera del texto)

El Decreto N° 445 de 2017, establece:

“Artículo 2.5.6.2. Ámbito de Aplicación. El presente Decreto aplica a las entidades públicas del orden nacional, con excepción de las entidades financieras de carácter estatal, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las entidades en liquidación. (...) ”

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”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

PREGUNTA 1.

El Decreto N° 445 del 16 de marzo de 2017, emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que reglamenta la depuración de la cartera de imposible recaudo de las entidades de nivel nacional, establece que estas entidades efectuarán depuración sobre los saldos acumulados en su cartera cuando se dé cumplimiento a alguna de las siguientes causales: prescripción, caducidad de la acción, pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo que le dio origen, inexistencia probada del deudor o su insolvencia demostrada, que impida ejercer o continuar ejerciendo los derechos de cobro, o cuando la relación de costo-beneficio de realizar el cobro no resulta eficiente.

La depuración de la cartera se realizará sobre los saldos contables existentes al momento de la aplicación del decreto referido, con independencia de la fecha en la cual se hayan generado los derechos para la entidad.

PREGUNTAS 2 Y 3

Si la cartera se encuentra en proceso de cobro coactivo, y no se da alguna de las condiciones mencionadas en el artículo 2.5.6.3 del Decreto N° 445 de 2017, mencionadas en el párrafo anterior, quiere decir que la entidad todavía tiene el derecho y la posibilidad de recaudo, razón por la cual, la entidad debe mantener reconocido este derecho como un activo cierto en el balance general y no habría razón para dar de baja y/o registrar el hecho en cuentas de orden deudoras de control.

PREGUNTA 4

Para depurar la cartera cuando la relación de costo-beneficio de realizar el cobro no resulta eficiente, la entidad deberá comparar el valor que se estima se va a recuperar después de ejercer las gestiones de cobro frente al valor de las erogaciones que tendrá que incurrir, de tal manera, que si el primero resulta ser inferior al segundo, la entidad no obtendrá ningún beneficio y, por el contrario, se generará un desgaste administrativo y erogaciones significativas.

Bajo este escenario, no resulta útil para la entidad ejercer gestiones de cobro sobre cuentas por cobrar que le generarán costos mayores frente a los beneficios que pudiese recibir, por tanto, se permite dar de baja y/o registrar el hecho en cuentas de orden deudoras de control.

CONCEPTO No. 20182000002731 DEL 09-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Límite de tiempo para el pago de obligaciones tributarias conforme al artículo 814 del Estatuto Tributario. Acuerdos de pago. Negación de acuerdos de pago. Suscripción de un acuerdo de pago que sobrepasa la vigencia fiscal. Procedimiento contable cuando las facilidades de pago superan la vigencia fiscal y son incumplidas por el obligado.

	Actualización de las deudas cuando se presenta incumplimientos en las facilidades de pago. Funcionario o dependencia encargado de actualizar las deudas ante los incumplimientos en los pagos.
--	---

Doctora

CLARA JOHANNA GRACIA GIL

Coordinadora del Grupo de Ejecuciones Fiscales

Alcaldía de Chía

Chía - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000110-2, del día 10 de enero de 2018, en la cual se señala:

“El artículo 59 de la Ley 788 de 2002 “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones”, señala que, “Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales”.

En ese sentido el Estatuto Tributario Nacional respecto a las facilidades de pago señala en su artículo 814 que los Administradores de Impuestos Nacionales, por medio de resolución motivada, podrán conceder plazos hasta por cinco (5) años para el pago de los impuestos de timbre, de renta y complementarios, de ventas, la retención en la fuente, así como para el pago de los intereses y demás sanciones a que haya lugar, lo que significa que traducido en meses corresponde a sesenta (60).

Igualmente, la Corte Constitucional en Sentencia C-198 del catorce (14) de marzo de 2012, Magistrado Ponente NILSON PINILLA PINILLA, se pronuncia frente al tema de la capacidad económica de los contribuyentes de la siguiente manera: “con respecto al principio de eficiencia, ha considerado este tribunal que su objetivo es lograr que el tributo se recaude con el menor costo posible para el Estado y para el contribuyente, En ese contexto, el citado principio resulta ser un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, **se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el**

menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)". (El subrayado y negrilla es mío)

En razón a lo anterior, la suscripción de los acuerdos de pago para cancelar los impuestos depende de la capacidad económica del contribuyente y solo se encuentra limitada por el artículo 814 del Estatuto Tributario Nacional, referida a cinco (05) años.

Por su parte, la ley 1314 de 2009, "por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento", tiene como propósito identificar, medir, clasificar, reconocer, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones económicas de un ente, de forma clara y completa, relevante, digna de crédito y comparable.

Que el artículo 4 ibidem, trata sobre la independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera, señalando taxativamente: "Las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia (...). Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán esta últimas (...)".

De esta manera, me permito hacer la siguiente consulta a su honorable Despacho:

1. PUEDEN LAS POLITICAS CONTABLES LIMITAR EL TERMINO DE LOS CINCO (05) AÑOS DE QUE TRATA EL ARTICULO 814 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO, SIENDO ESTA DE RANGO NACIONAL?
2. QUE RELACION TIENEN LOS ACUERDOS DE PAGO CON LAS NORMAS INTERNACIONALES NIIF?
3. PUEDE NEGARSE LA SUSCRIPCIÓN DE UN ACUERDO DE PAGO JUSTIFICADO EN NORMAS INTERNACIONALES?
4. SEGÚN LAS NORMAS INTERNACIONALES QUE IMPLICACIONES TIENE LA SUSCRIPCION DE UN ACUERDO DE PAGO QUE SOBREPASA LA VIGENCIA FISCAL?

5. COMO SE DEBE PROCEDER SEGÚN LAS NORMAS INTERNACIONALES CUANDO SE CONCEDE FACILIDAD DE PAGO QUE SUPERA LA VIGENCIA FISCAL Y EL MISMO ES INCUMPLIDO POR EL CONTRIBUYENTE?

6. EN CASO DE INCUMPLIMIENTO DEL ACUERDO DE PAGO DEBE ACTUALIZARSE LA DEUDA? QUE FUNCIONARIO O DEPENDENCIA DEBE REALIZAR ESTA TAREA?”

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

CONSIDERACIONES

El artículo 4 de la Ley 1314 del 13 de julio de 2009, emitida por el Congreso de Colombia y “por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento”, decreta:

“Artículo 4°. Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera. Reglamentado por el Decreto Nacional 2548 de 2014. Las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia.

A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.

Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.

En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Estatuto Tributario en su artículo 814 define:

“Art. 814. Facilidades para el pago. El Subdirector de Cobranzas y los Administradores de Impuestos Nacionales, podrán mediante resolución conceder facilidades para el pago al deudor o a un tercero a su nombre, hasta por cinco (5) años, para el pago de los impuestos

de timbre, de renta y complementarios, sobre las ventas y la retención en la fuente, o de cualquier otro impuesto administrado por la Dirección General de Impuestos Nacionales, así como para la cancelación de los intereses y demás sanciones a que haya lugar, siempre que el deudor o un tercero a su nombre, constituya fideicomiso de garantía, ofrezca bienes para su embargo y secuestro, garantías personales, reales, bancarias o de compañías de seguros, o cualquiera otra garantía que respalde suficientemente la deuda a satisfacción de la Administración. Se podrán aceptar garantías personales cuando la cuantía de la deuda no sea superior a 3.000 UVT.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones y corrección de errores, contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, establece:

“4.1. Políticas contables

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

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

3. 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.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, la norma de Cuentas por cobrar, contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, establece:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

2.4. Medición posterior

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

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. 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.” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, contenido en la Resolución N° 193 de 2016, indica:

“1.3 Evaluación del control interno contable

Es la medición que se hace del control interno en el proceso contable de una entidad, con el propósito de determinar la existencia de controles y su efectividad para la prevención y

neutralización del riesgo asociado a la gestión contable, y de esta manera establecer el grado de confianza que se le puede otorgar.

En ejercicio de la autoevaluación como fundamento del control interno, los contadores (quienes preparan información financiera) y los demás servidores públicos de las diferentes áreas que identifican hechos económicos susceptibles de ser reconocidos contablemente, son responsables, en lo que corresponda, por la operatividad eficiente del proceso contable y las actividades y tareas a su cargo; por la supervisión continua de la efectividad de los controles integrados; y por el desarrollo de la autoevaluación permanente de los resultados de su labor, como parte del cumplimiento de las metas previstas por la dependencia a la cual pertenecen, en consonancia con los objetivos institucionales.

(...)

2.1 Marco de referencia del proceso contable

(...)

2.1.2 Políticas de operación

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

(...)

3.2 Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015, establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas contables:

“1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR)

(...)

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.

5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR

(...)

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

(...)

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.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Pregunta 1. Pueden las políticas contables limitar el término de los cinco (05) años de que trata el artículo 814 del estatuto tributario, siendo esta de rango nacional?

Las normas tributarias no regulan el campo contable de las entidades públicas, razón por lo cual con independencia de las normas y regulaciones que enmarcan la legislación tributaria, la contabilidad financiera deberá conservar los principios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, contenidas en la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, en consonancia con lo estipulado en la Ley 1314 de 2009. Significa entonces que los resultados obtenidos por la aplicación de la regulación contable, pueden ser diferentes de los resultados obtenidos por la aplicación de la regulación tributaria, en tanto se hayan generado por la interpretación correcta de los principios que las enmarcan.

Por su parte, las políticas contables que debe adoptar la Alcaldía Municipal de Chía, son las establecidas por la Contaduría General de la Nación, las cuales para el caso particular son las contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Las normas incluidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, no establecen que las entidades contables públicas deban incluir en sus políticas contables, términos y plazos para el cumplimiento de los acuerdos de pago de las cuentas por cobrar que tengan a su cargo.

Ahora bien, las políticas operativas describen las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades; es decir describen los procedimientos administrativos y contables para facilitar la ejecución del proceso contable, al mismo tiempo que asigna las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. En éste sentido, la Alcaldía Municipal de Chía podrá implementar una política operativa de la cartera por impuestos donde se definan los términos para otorgar las facilidades de pago; para esto,

deberá apoyarse en el reglamento interno de recaudo de cartera previamente definido por la entidad.

Pregunta 2. ¿Qué relación tienen los acuerdos de pago con las normas internacionales NIIF? y Pregunta 3. ¿Puede negarse la suscripción de un acuerdo de pago justificado en normas internacionales? Pregunta 4. ¿Según las normas internacionales que implicaciones tiene la suscripción de un acuerdo de pago que sobrepasa la vigencia fiscal?

A partir del 1 de enero de 2018 las Entidades de Gobierno deberán aplicar el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones. Bajo este contexto las entidades contables públicas sujetas a éste ámbito de aplicación, no aplicarán las Normas Internacionales de Información Financiera que corresponden a normas expedidas por un regulador internacional, sino la regulación local emitida por la Contaduría General de la Nación.

Así las cosas, el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 484 de 2017 no establece términos sobre los acuerdos de pago, toda vez que estos deberán ser definidos por la Alcaldía Municipal de Chía en su reglamento interno de recaudo de cartera, o en su política operativa.

Pregunta 5. ¿Cómo se debe proceder según las normas internacionales cuando se concede facilidad de pago que supera la vigencia fiscal y el mismo es incumplido por el contribuyente? y Pregunta 6. ¿En caso de incumplimiento del acuerdo de pago debe actualizarse la deuda? ¿Qué funcionario o dependencia debe realizar esta tarea?"

Las cuentas por cobrar por impuestos que tenga a cargo la Alcaldía Municipal de Chía, deberán clasificarse en la categoría del costo, es decir, al valor de la transacción según los principios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Así las cosas, no es viable actualizar el valor de la cartera por expresa disposición de la norma.

Por su parte, la entidad contable pública deberá someter las cuentas por cobrar por impuestos a un análisis de deterioro siempre que haya evidencia objetiva de incumplimiento en los pagos por parte del obligado o desmejoramiento de las condiciones crediticias; en este sentido, se deberá estimar el monto que a futuro se espere recuperar y descontarlas a la tasa TES, el valor resultante deberá ser comparado con el valor de la transacción, es decir, por el inicialmente reconocido, y si este último es menor, la entidad contable pública tendrá que 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.

Asimismo, con posterioridad la entidad deberá evaluar si el valor reconocido como deterioro ha variado con el tiempo, para esto, someterá nuevamente las cuentas por cobrar al análisis de deterioro; si se siguen evidenciando incumplimiento en los pagos o desmejoramiento en las condiciones crediticias, o si por el 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.

Cabe resaltar que el análisis de deterioro se debe realizar como una evaluación de orden económica, con independencia de las acciones legales que la entidad pueda adelantar para recuperar las cuentas por cobrar.

Ahora bien, conforme a la Resolución N° 193 de 2016 los preparadores de la información financiera y los demás servidores públicos de las diferentes áreas que identifican hechos económicos susceptibles de ser reconocidos contablemente, son responsables por la operatividad eficiente del proceso contable, por lo tanto, estos deberán adelantar actividades de reconocimiento, medición inicial y revelación de la información contable pública que tengan a su cargo.

CONCEPTO No. 20182000003521 DEL 13-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Cuotas partes pensionales activas y pasivas

Doctor

SANDRA FORERO CASTILLO

Subdirectora Financiera

Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales (UGPP)

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550005364-2, del 7 de diciembre de 2017, mediante la cual solicita se avalen los registros propuestos para la causación contable de cuotas partes pensionales activas y pasivas. En el caso de las cuotas partes activas, se plantea registrar la nómina por pagar disminuyendo el cálculo actuarial y, posteriormente, cuando se haya generado el pago de las mesadas pensionales, registrar las cuotas partes de pensiones por cobrar incrementando el cálculo actuarial. En relación con las cuotas partes pasivas se plantea causar la obligación afectando el gasto.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno define como activos a los “recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. 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 citado Marco conceptual define pasivo como “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”.

Por su parte, el Decreto 3056 de 2013 “Por el cual establecen lineamientos en materia de elaboración de cálculo actuarial, reconocimiento y revelación contable del pasivo pensional y se dictan otras disposiciones” establece en su artículo 5° Reconocimiento y revelación contable del pasivo pensional: “La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social-UGPP deberá reconocer y revelar en su información financiera el valor correspondiente al pasivo pensional de la nómina de pensionados de la liquidada CAJANAL, así como el pasivo pensional, excepto el de bonos pensionales y cuotas partes que no estén a su cargo, de las entidades públicas del orden nacional, cuya función de reconocimiento y administración de nómina pensional haya sido asumida por dicha entidad, teniendo en cuenta las disposiciones que para el efecto emita la Contaduría General de la Nación”. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. Cuotas partes de pensiones activas

El pasivo por concepto de cálculo actuarial debe corresponder a la parte de la obligación que le corresponde asumir a la UGPP de conformidad con las disposiciones vigentes. En tal sentido, las cuotas partes pensionales activas deben reconocerse en el momento en que la entidad asuma la obligación de pago de la mesada pensional. De esta forma, el tratamiento contable que debe realizar la UGPP es causar la nómina de pensiones por el valor total a pagar, disminuyendo el cálculo actuarial de pensiones actuales, en la proporción que le corresponde a la UGPP, y reconociendo un derecho a cobrar por la cuota parte a cargo de otras entidades. Con posterioridad, se registrará el recaudo, disminuyendo el derecho a cobrar.

2. Cuotas partes de pensiones activas

A partir del Decreto 3056 de 2013 se infiere que la UGPP es responsable del pasivo pensional de las cuotas partes que estén a su cargo y, por lo tanto, le corresponde reconocer y revelar el cálculo actuarial de dichas cuotas partes. Por lo anterior, las cuotas partes por pagar se registrarán reconociendo el pasivo correspondiente y disminuyendo el cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones. Con posterioridad, se registrará el pago disminuyendo, la cuenta por pagar.

CONCEPTO No. 20182000003761 DEL 14-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingresos fiscales
	SUBTEMAS	Reconocimiento de ingresos por multas a la fecha de vencimiento de los permisos para el porte o tendencia de arma de fuego.

mayor

RUTH MARCELA CASTELLANOS AMADOR
Jefe Sección Financiera
Comando General de las Fuerzas Militares
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000007-2, del día 03 de enero de 2018, en la cual solicita se indique si el procedimiento contable para reconocer los valores que deben cancelar como multas las personas naturales y jurídicas a la fecha de vencimiento de los permisos para el porte o tendencia de arma de fuego; en cumplimiento a lo dispuesto en la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, continuará siendo el indicado en el Concepto No. 200811-121508 del 05 de diciembre de 2008 emitido por la CGN, o cual sería el nuevo procedimiento para reconocer estos ingresos por multas a partir del 01 de enero de 2018.

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, indica:

“4.1. Características fundamentales

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

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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. (...)

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. (...)

6.1.1. Activos

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

6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

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

La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que recibe la entidad

sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso recibido, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“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.

2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

2.4. Medición posterior

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

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. 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. (...)

2.5. Baja en cuentas

7. Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Capítulo IV. Ingresos, de las Normas antes citadas, indican:

"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. (...)

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

1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

27. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

1.4.1. Reconocimiento (...)

30. 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.

1.4.2. Medición (...)

32. Las multas y sanciones se medirán por el valor liquidado en el acto administrativo proferido por la autoridad que imponga la multa o sanción." (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, incluye la cuenta:

"1311 - CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

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

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 - CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

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

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos. (...)

8190 - OTROS ACTIVOS CONTINGENTES**DESCRIPCIÓN**

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

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor estimado de otros activos contingentes.
- 2- El mayor valor estimado de otros activos contingentes.

SE ACREDITA CON:

- 1- El menor valor estimado de otros activos contingentes.
 - 2- El valor estimado cuando la entrada de beneficios económicos a la entidad pase a ser prácticamente cierta y se reconozcan el derecho y el ingreso en los estados financieros.
 - 3- El valor estimado cuando se extinga la causa que dio origen a otros activos financieros.
- (...)

8905 - ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR)**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 81 Activos Contingentes.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las anteriores consideraciones, se indica que el presente procedimiento para el reconocimiento de las multas impuestas a las personas naturales y jurídicas a la fecha de vencimiento de los permisos para el porte o tendencia de arma de fuego, es similar al indicado en el Concepto No. 200811-121508 del 05 de diciembre de 2008 emitido por la CGN, no obstante, se proyecta de acuerdo a los parámetros establecidos por el Marco Normativo de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

Según lo dispuesto en la Norma de Ingresos sin contraprestación, el ingreso y el derecho por la imposición de una multa 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. Una vez evaluadas las condiciones para el reconocimiento del activo y las particularidades de cada deudor, y establecido el cumplimiento de los criterios para reconocer el derecho como activo, la entidad 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.

Por lo anterior, la entidad registrará el valor liquidado e impuesto en la multa debitando la subcuenta 131102-Multas, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y acreditará la subcuenta 411002-Multas, de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Es pertinente indicar que si durante la verificación de la capacidad del deudor para cancelar las obligaciones se determina el no cumplimiento de tales requisitos, no se realizará el reconocimiento de los ingresos, de forma tal que se procederá solamente a la revelación en cuentas de orden como un activo contingente, dado que no cumple con los criterios de reconocimiento de los activos, escenario que se mantendrá hasta tanto no se cuente con el suficiente grado de certidumbre del recaudo de estos recursos. Así mismo, en notas a los estados financieros la entidad deberá revelar la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de los mismos.

Para ello, la entidad registrará un débito en la subcuenta 819090 - Otros activos contingentes, de la cuenta 8190 - OTROS ACTIVOS CONTINGENTES, y un crédito en la subcuenta 890590 - Otros activos contingentes por contra, de la cuenta 8905 - ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

CONCEPTO No. 20182000004071 DEL 16-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Impuestos por cobrar de vigencias anteriores Cuentas por cobrar de difícil recaudo
	SUBTEMAS	Eliminación de la cuenta 1310 Impuestos por cobrar de vigencias anteriores

Doctora

ELIZABETH ACOSTA OLAYA

Profesional Universitario

Alcaldía de Envigado

Envigado - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550005472-2, del 18 de diciembre de 2017, en la cual manifiesta la inquietud relacionada con la eliminación mediante la Resolución 598 de 207 por la cual se modifica el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de la cuenta 1310 Impuestos por cobrar de Vigencias Anteriores y todas las subcuentas.

Sobre la particular pregunta la razón por la cual se elimina la anterior cuenta y continua vigente la cuenta 1385- Cuentas por cobrar de difícil recaudo y sus subcuentas, si se tiene en cuenta que

“en las revelaciones que deben ser tipo cuantitativo y cualitativo se debe informar la cartera por edades y todo lo relacionado como cartera deteriorada y baja en cuentas (información que se extrae del sistema fuente), qué sentido tiene que esta cuenta no se haya eliminado o más bien que se debe manejar de acuerdo al criterio del profesional de la contabilidad.”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

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)

Igualmente, 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)

También, 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, lo siguiente:

“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)

De otra parte, La descripción y dinámica de cuenta 1305 IMPUESTOS RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, señala:

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los impuestos, sus anticipos y las retenciones pendientes de recaudo, determinados durante el periodo en las declaraciones tributarias y

en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme, con independencia del periodo fiscal al que correspondan.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor determinado en las declaraciones tributarias.
 - 2- El valor de las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.
 - 3- El valor de las liquidaciones de corrección que aumenten el impuesto a cobrar.
 - 4- El valor de la anulación de pagos originada en la devolución de cheques de recaudos.
- (Subrayado fuera de texto)
(...)

Así mismo, la descripción y la dinámica de la cuenta 1385- CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO, establece:

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:

- a. El valor de las cuentas por cobrar que se reclasifiquen.

(...)

CONCLUSIONES

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

Sobre la eliminación de la cuenta 1310- Impuestos por cobrar de vigencias anteriores, es pertinente precisar que la CGN en cumplimiento de su actividad regulatoria, le corresponde actualizar permanentemente la normatividad expedida.

Por lo tanto, mediante la Resolución 598 de 2017 por la cual se modifica el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se eliminó la cuenta 1310- Impuestos por cobrar de vigencias anteriores, lo cual tiene como fundamento que el reconocimiento de los derechos por concepto de impuestos debe hacerse en el momento

en que ocurra el hecho económico con base en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y los actos administrativos en firme, con independencia de la vigencia a la que corresponda.

Esta eliminación además cumple el objetivo de facilitar el trabajo operativo que implicaba para las entidades las reclasificaciones al final del periodo contable como lo indicaba la dinámica contable de esta cuenta, así como el manejo de las interrelaciones con los procesos de gestión de internos.

Por lo tanto, estos derechos se deben registrar en la cuenta 1305 IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, como lo establece la descripción y dinámica de esta cuenta, con independencia que estos derechos provengan de vigencias anteriores.

De otra parte, es pertinente indicar que en la cuenta 1385-Cuentas por cobrar de difícil recaudo y sus subcuentas, incluye la reclasificación que se realiza desde todas las cuentas del Grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, dada su condición de antigüedad y morosidad, es decir que la misma no estuvo asociada solamente a la extinta cuenta de impuestos por cobrar de vigencias anteriores.

Lo anterior no excluye el control que se debe llevar sobre las edades de la cartera para establecer si existen indicios de deterioro derivados del el incumpliendo en los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias y proceder a reconocer si a ello hay lugar el reconocimiento contable del mismo, y para efectos de hacer las revelaciones a que haya lugar de conformidad como lo dispone la norma.

CONCEPTO No. 20182000004901 DEL 20-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingresos Fiscales
	SUBTEMAS	Cuenta contable para registrar el ingreso por participación en el monopolio sobre alcoholes potables

Doctor
LEÓN ALEJANDRO PÉREZ QUINTERO
Profesional Universitario
Dirección de Contabilidad

Gobernación de Antioquia
Medellín-Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550000031-2, del 04 de enero de 2018, mediante la cual consulta lo siguiente:

“Solicitamos orientación sobre qué cuenta contable del ingreso debemos utilizar para la causación de la “Participación sobre alcohol potable”. La consulta se realiza debido a que el Departamento de Antioquia adoptó mediante Ordenanza 06 del 15 de mayo de 2017 la “Participación en el monopolio sobre alcoholes potables” y a que en el catálogo general de cuentas, en los ingresos fiscales cada impuesto tiene una cuenta específica a seis (6) dígitos

Normativa relacionada: Ley 1816 del 19 de diciembre de 2016, artículos 15 y 16 (...).”

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

CONSIDERACIONES

El Consejo de Estado en la sentencia Ref.: 080012331000200900625 01, Número Interno 19535, del diez (10) de julio de dos mil catorce (2014), manifestó lo siguiente:

“(...) La regulación legal traída a colación deja entonces claro que, para ejercer su potestad tributaria, los departamentos pueden optar por gravar la producción, introducción y venta de licores destilados con el impuesto al consumo, o fijar una participación porcentual en el precio de venta de los licores destilados, en los convenios que suscriba para agilizar el comercio de tales productos y las actividades de producción, introducción y venta.

El hecho de que la participación se pacte en un convenio económico no hace desaparecer ni sustituye su fuente legal.

Ahora bien, en vigencia de la Constitución Política de 1991 el artículo 51 de la Ley 788 de 2002 contempló la participación en licores como un concepto sustitutivo del impuesto al consumo aplicable a los licores objeto del monopolio departamental, establecida por grado alcoholimétrico, fijada por la Asamblea Departamental, y cuya tarifa, además de no poder ser inferior a la de dicho impuesto, incorpora y discrimina el valor del IVA cedido. (...) Acorde con lo anterior, el impuesto al consumo de licores y la participación se asemejan en cuanto a su liquidación y momento de su causación. Pero más allá de ello, esta normativa identifica explícitamente elementos sustanciales de cualquier obligación tributaria, como vínculo

jurídico representado en una prestación de dar creada por la Ley, a cargo de quien realiza un hecho generador de tributos y a favor del Estado.” Subrayado por fuera de texto.

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 el Capítulo I. ACTIVOS, numeral 2 y en el Capítulo IV. INGRESOS, numeral 1, 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)

Asimismo, 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.”
(Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, el reconocimiento del Impuesto por participación en el monopolio sobre alcoholes potables, en cuanto se haya cumplido con las condiciones para su reconocimiento, se registra el derecho mediante un débito en la subcuenta 130580 - Otros impuestos departamentales, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 410580- Otros impuestos departamentales, de la cuenta 4105-IMPUESTOS, por el valor que le corresponda como ingreso.

CONCEPTO No. 20182000019621 DEL 07-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Transferencias Cuentas por pagar Otros gastos

	Otros ingresos Patrimonio
SUBTEMAS	Registros contables para el reconocimiento de los descuentos a los giros de regalías directas efectuados por el SGR a entidades territoriales, con destino al Fondo Nacional de Regalías, en cumplimiento del artículo 149 de la Ley 1530 de 2012.

Doctor

RICARDO MOJICA PAEZ

Contratista Proyecto Consolidación de los Sistemas de Información

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 No. 2018550000770-2, del 23 de febrero de 2018, en la cual formula consulta en los siguientes términos:

“Teniendo en cuenta el concepto 2017000003711 del 10 de febrero de 2017 en el cual la CGN establece los registros contables que se deben efectuar para las entidades involucradas en el reconocimiento de los descuentos a los giros de regalías directas efectuados por el SGR a entidades territoriales, y allí se establecieron los códigos contables (cuentas contables) con base en el anterior marco normativo, se solicita y para dar aplicación al nuevo marco normativo para entidades de gobierno y la Resolución N° 470 de 2016 que nos indiquen cuales códigos contables (cuentas contables) se deben usar a partir del 01 de enero de 2018.”

(...)

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El artículo 149 de la Ley 1530 de 2012, dispone:

“Artículo 149. Obligaciones a favor del Fondo Nacional de Regalías en Liquidación. Las entidades recaudadoras de las participaciones correspondientes a regalías y compensaciones a que se refiere esta ley, descontarán a las entidades territoriales beneficiarias, los saldos a favor del Fondo Nacional de Regalías en Liquidación.

Para estos efectos, el Departamento Nacional de Planeación, informará a las entidades recaudadoras los saldos a descontar y la periodicidad de dichos descuentos que serán puestos en consideración de los representantes legales de las entidades ejecutoras.” (Subrayado fuera de texto)

En el Oficio No. 20164310932401 suscrito por el doctor MANUEL FERNANDO CASTRO QUIROZ, Subdirector territorial y de Inversión Pública del Departamento Nacional de Planeación, dirigido al doctor MAURICIO CARDENAS SANTAMARÍA. Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se señala:(...)

“3. Descuentos a aplicar:

a) Descuentos ANM:

Conforme a lo indicado por la ANM mediante oficio radicado interno ANM N° 20163200391581 del 25 de noviembre de 2016 enviado mediante correo electrónico el 6 de diciembre de 2016, y con ocasión de la solicitud de la Dirección de Vigilancia de las Regalías del DNP y en cumplimiento del artículo 149 de la Ley 1530 de 2012, con el fin de efectuar los descuentos de las asignaciones directas a aquellas entidades territoriales que adeudan recursos al Fondo Nacional de Regalías en Liquidación, la ANM sugiere aplicar los siguientes descuentos:
(...)

b) Descuentos ANH: Del mismo modo, y conforme a lo indicado por la ANH mediante oficio radicado interno ANH N° 2-521-2016-100967 del 07 de diciembre de 2016 enviado mediante correo electrónico el 7 de diciembre de 2016, la ANH ha realizado descuentos de las asignaciones directas a los beneficiarios de regalías por valor de \$185.056.444,00, conforme a la instrucción impartida por la Liquidadora del Fondo Nacional de Regalías en Liquidación, en cumplimiento del Artículo 149 de la Ley 1530 de 2012, asignando los descuentos destinados al Fondo Nacional de Regalías en Liquidación como beneficiario de estos recursos, así: (...)

Así mismo, la ANH y de conformidad con el artículo 2.2.4.1.2.2.20. de la subsección 2 de la sección 2 del capítulo 1 del título 4 del Decreto 1082 de 2015, en el cual se faculta a las entidades recaudadoras para realizar los ajustes respecto a liquidaciones definitivas de vigencias anteriores de regalías, la ANH procede a descontar de las asignaciones directas de las Entidades Territoriales el monto de \$299.296.035, correspondiente a ajustes de regalías del régimen anterior, por lo que se solicita sean consignados a la Agencia Nacional de Hidrocarburos para el respectivo giro a sus beneficiarios, así: (...)

Desde la perspectiva contable pública, el procedimiento contable para el registro de los recursos del sistema general de regalías (SGR) emitido mediante la Resolución N° 470 de 2016, señala:

“3. ASIGNACIONES DIRECTAS Y 40% DEL FONDO DE COMPENSACIÓN REGIONAL

3.1 Registros contables en el SGR Con base en la instrucción de abono en cuenta de las asignaciones directas o del 40% del Fondo de Compensación Regional a las entidades territoriales o a las Corporaciones Autónomas Regionales, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 541301-Asignaciones directas o la subcuenta 541304-Para proyectos de compensación regional de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro a la entidad territorial o a la Corporación Autónoma Regional, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

3.2 Registros contables en la entidad territorial o en la Corporación Autónoma Regional Con base en la instrucción de abono en cuenta de las asignaciones directas o del 40% del Fondo de Compensación Regional, las entidades territoriales o las Corporaciones Autónomas Regionales debitarán la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 441301-Asignaciones directas o la subcuenta 441304-Para proyectos de compensación regional de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS. Con el recaudo de la asignación directa o de recursos del 40% del Fondo de Compensación Regional en la cuenta autorizada, la entidad territorial o la Corporación Autónoma Regional debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337- TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

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.

Por su parte, el catálogo de cuentas para entidades de gobierno describe las siguientes cuentas, así:

“2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR

DESCRIPCIÓN Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad, en desarrollo de sus actividades, diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor del pago total o parcial de las obligaciones por los diferentes conceptos. 2- El valor de las cuentas por pagar que se den de baja. **SE ACREDITA CON:** 1- El valor de las obligaciones por los diferentes conceptos.

3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción. 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente. 3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución. 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes. 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores. **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.

4808-INGRESOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas. DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable. SE ACREDITA CON: 1- El valor causado por los diferentes conceptos.”

Por su parte el concepto CGN2017000003711 emitido bajo el Régimen de contabilidad pública precedente, en las conclusiones señaló:

“1. En el Sistema General de Regalías (SGR)

Para el reconocimiento de las asignaciones a las entidades territoriales, el SGR registra un débito en la subcuenta 540301-Asignaciones directas de la cuenta 5403-xxxxx por el valor de la distribución. El registro crédito corresponde en las subcuentas 240316- Sistema General de Regalías la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR por el valor neto a girar a la entidad territorial, 242590-OtrosAcreedores de la cuenta 2425-ACREEDORES por el valor del descuento a favor del Fondo Nacional de Regalías o de las Agencias Nacional de Minería y Nacional de Hidrocarburos, saldos que se cancelarán con el giro de los recursos.

2. Registro en las entidades territoriales beneficiarias de las regalías.

Las entidades territoriales como beneficiarias de las regalías registraran el derecho las regalías mediante un débito en la subcuenta 141313-Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413- TRANSFERENCIAS POR COBRAR, por el valor neto que le corresponde, y un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor del descuento. El registro crédito corresponde en la subcuenta 441301-Asignaciones directas de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS por el valor de la distribución.

3. Registro en el Fondo Nacional de Regalías en Liquidación, y en las Agencias Nacional de Minería y Nacional de Hidrocarburos.

Como beneficiario de los descuentos efectuados a las entidades territoriales por parte del SGR, registrarán un débito en la subcuenta 147090- Otros deudores de la cuenta 1470- OTROS DEUDORES, con crédito en la subcuenta 481008-Recuperaciones de la cuenta 4810-Extraordinarios.” (...)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, para el reconocimiento de los descuentos a los giros de regalías directas efectuados por el SGR a entidades territoriales, con destino al Fondo Nacional de Regalías, en cumplimiento del artículo 149 de la Ley 1530 de 2012, los registros contables bajo el marco normativo y el catálogo general de cuentas para entidades de gobierno, las entidades aplicarán el siguiente procedimiento:

1. Registros en el SGR

Por las asignaciones de recursos para regalías directas a las entidades territoriales, el SGR registra un débito en la subcuenta 541301-Asignaciones directas de la cuenta 5403-SISTEMA GENERAL DE REGALIAS por el valor de la distribución. El registro crédito corresponde en las subcuentas 240316- Sistema General de Regalías la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR por el valor neto a girar a la entidad territorial, 242590-OtrosAcreedores de la cuenta 249090 OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor del descuento a favor del Fondo Nacional de Regalías, saldos que se cancelarán con el giro de los recursos.

2. Registro en las entidades territoriales beneficiarias de las regalías.

2.1 Reconocimiento de la asignación:

Las entidades territoriales como beneficiarias de las regalías registraran el derecho mediante un débito en la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías, de la cuenta 1337- TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito a la subcuenta 441301-Asignaciones directas de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALIAS, por el valor de la distribución.

2.2 Reconocimiento del descuento a favor del Fondo Nacional de Regalías y del recaudo de las Regalías.

Para el reconocimiento de la obligación a favor del Fondo Nacional de Regalías, las entidades territoriales, con base en la información suministrada por las Agencias ANM y/o la AHH registrarán un débito en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, si el descuento se notifica en el mismo periodo contable.

En caso que el valor del descuento corresponda al año anterior y se haya omitido su reconocimiento, el registro débito corresponde en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Por el recaudo de las regalías, las entidades territoriales debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS por el valor recibido, y por el valor descontado a favor del Fondo Nacional de Regalías debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, con crédito a la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías, de la cuenta 1337- TRANSFERENCIAS POR COBRAR

3. Registro en el Fondo Nacional de Regalías en Liquidación.

Como beneficiario de los descuentos efectuados a las entidades territoriales por parte del SGR, registrarán un débito en la subcuenta 138490- Otras cuentas por pagar de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, con crédito en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808- Ingresos diversos.

CONCEPTO No. 20182000019721 DEL 07-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Venta de servicios Costo de venta de servicios Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cuentas contables para el registro de los costos asociados al ingreso por prestación de servicios carcelarios. Subcuentas contables especiales para el registro del ingreso y cuenta por cobrar por concepto de prestación de servicios carcelarios. Costos no asociados al ingreso por prestación de servicios carcelarios.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Venta de servicios Costo de venta de servicios Asuntos no contemplados en una clasificación específica

	SUBTEMAS	Cuentas contables para el registro de los costos asociados al ingreso por prestación de servicios carcelarios. Subcuentas contables especiales para el registro del ingreso y cuenta por cobrar por concepto de prestación de servicios carcelarios. Costos no asociados al ingreso por prestación de servicios carcelarios.
--	-----------------	---

Doctor

WALTER ALBERTO BUSTAMANTE LONDOÑO

Profesional Universitario de Dirección Financiera y Contable

Alcaldía de Envigado

Envigado - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000368-2, del día 30 de enero de 2018, en la cual se señala:

“Con respecto al concepto emitido por la Contaduría General de la Nación con No. 20172000107981 y de fecha 14 de diciembre de 2017, le solicito por favor aclarar lo siguiente:

En el plan de cuentas actual y en el plan de cuentas bajo NICSP (sic) no se encuentra creada una cuenta donde se puedan registrar los costos asociados a la prestación de servicios carcelarios o de reclusión de personas. Dado que la contabilización de este tipo de convenios para los prestadores del servicio debe realizarse al ingreso por prestación de servicios, esto de acuerdo al concepto emitido por ustedes, debe tener entonces la asociación de costos respectivos a dichos servicios, conceptos que no se encuentran creados en los planes de cuentas mencionados anteriormente. Por consiguiente, solicito que se creen dichos conceptos de costos en el plan de cuentas actual y en el plan de cuentas bajo el nuevo marco normativo NICSP.

2. Igualmente considero que sería importante la creación de subcuentas (sic) especiales dentro de la cuenta 439090 - Otros servicios, para el registro tanto del ingreso como de la cuenta por cobrar que se deriven de la ejecución de este tipo de convenios. Esto para evitar que se supere el 5% en el saldo de las cuentas otros.

(...)

En caso que se decida por parte de la Contaduría General de la Nación que no se crearan estas cuentas, en especial las que se requieren en los costos para el 2017, al realizar la validación a través del CHIP de la información contable pública, ¿que pasara si se tienen los saldos por la ejecución de estos convenios en el ingreso, subcuenta 439090 - ¿Otros ingresos, pero no tienen costos asociados? ¿La información validara sin problemas?”

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, establece:

“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 períodos 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)

Así mismo, los Procedimientos contables contenidos en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, establece:

“11. UTILIZACIÓN DE LAS SUBCUENTAS DENOMINADAS “OTROS”

Para el reconocimiento de las diferentes transacciones, hechos y operaciones realizadas por las entidades contables públicas, se debe tener en cuenta que el valor revelado en las subcuentas denominadas “Otros”, de las cuentas que conforman el Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social, no debe superar el cinco por ciento (5%) del total de la cuenta de la cual forma parte.

A falta de un concepto específico en el Catálogo General de Cuentas para el reconocimiento de una operación realizada, las entidades contables públicas harán el respectivo reconocimiento en las subcuentas denominadas “Otros”. No obstante, cuando el monto de la subcuenta supere el porcentaje antes señalado, las entidades deberán solicitar a la Contaduría General de la Nación que evalúe la pertinencia de crear la subcuenta correspondiente.

La anterior restricción no aplica para las entidades contables públicas que utilizan a nivel de documento fuente otros planes de cuentas para registrar la información contable, y que por tal razón deben realizar procesos de homologación para efectos de reportar información a la Contaduría General de la Nación.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, describe las siguientes cuentas así:

“63- COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el costo de los servicios vendidos, durante el período contable.

6390- OTROS SERVICIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública en la prestación de servicios que no se encuentran definidos en las cuentas anteriores.

La contrapartida corresponde a la subcuenta Traslado de Costos (Cr) de las cuentas del grupo 79-Otros Servicios.”

- Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

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... "(Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y anexo a la Resolución N° 620 de 2015, establece la descripción de la siguiente cuenta contable:

"6390- OTROS SERVICIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos en que se incurre por la prestación de servicios vendidos que no se encuentran definidos en las cuentas anteriores durante el periodo contable.

1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad que se originan por la prestación de servicios en desarrollo de sus actividades."

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

- Régimen de contabilidad pública precedente

Pregunta 1. Solicitud de creación de cuentas para el registro de los costos asociados al ingreso por prestación de servicios carcelarios

En concepto 20175500047992 del día 24 de octubre de 2017 dirigido al Doctor Walter Alberto Bustamante Londoño, en donde se consulta sobre la correcta contabilización del convenio suscrito entre el Municipio de Envigado y el Municipio de Sabaneta, se establece que según los requerimientos de la norma de ingresos, el principio de devengo o causación, y el principio de asociación; el Municipio de Envigado deberá reconocer, cuando se adquiera el derecho por la prestación del servicio, un débito en la subcuenta 140790-Otros servicios de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y un crédito en la subcuenta 439090-Otros servicios, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS. Así mismo deberá reconocer los costos asociados a la operación.

Con respecto a la asociación de los ingresos, costos y gastos, es pertinente precisar que este no es un asunto de denominación de los rubros en los cuales se efectúa el respectivo registro, sino que corresponde a la consonancia temporal en que deben reconocerse unos y otros. Es decir, que en el mismo período en que se reconocen los ingresos, deben reconocerse los costos y gastos inherentes a aquellos, dentro de los rubros que mejor recojan la naturaleza de las erogaciones.

En efecto, los conceptos que no dispongan de una subcuenta específica dentro del Catálogo General de Cuentas, deben registrarse en la subcuenta 639090-Otros servicios de la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS, y en caso de que el saldo supere el 5% del total de la cuenta, se debe proceder a realizar las correspondientes revelaciones en las notas a los estados contables, de la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de los mismos, igualmente, 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.

En consecuencia, sobre la solicitud de evaluar la creación de cuentas para el registro de los costos asociados a la prestación de servicios carcelarios, no se considera pertinente, razón por la cual el registro debe efectuarse de conformidad con los parámetros señalados anteriormente.

Pregunta 2. Creación de auxiliares dentro de la subcuenta 439090-Otros servicios y 140790-Otros servicios, para el registro de los ingresos derivados de la ejecución del convenio. Esto para evitar que se supere el 5% en el saldo de la cuenta otros.

Hasta el 31 de diciembre de 2017, la entidad deberá efectuar el registro en las subcuentas y cuentas indicadas en el concepto distinguido con el N° 20175500047992 del día 24 de

octubre de 2017 dirigido al Doctor Walter Alberto Bustamante Londoño. La entidad podrá efectuar las desagregaciones que considere pertinentes a nivel de auxiliares, y efectuar las revelaciones en notas a los estados contables, cuando el monto de estas supere el 5% del total de la cuenta, para efectos de su control y de suplir necesidades de los usuarios de la información.

Pregunta 3. En caso que se decida por parte de la Contaduría General de la Nación que no se crearan cuentas específicas para el registro del ingreso y los costos asociados a la prestación de servicios carcelarios, al realizar la validación a través del CHIP de la información contable publica, que pasará si se tienen los saldos por la ejecución de estos convenios en el ingreso, pero no en los costos asociados.

Independientemente de las validaciones que se realicen a través del CHIP, al no reportar los costos inherentes a la prestación de servicios carcelarios, la entidad estaría incumpliendo con el principio de asociación, entendida de conformidad con lo expresado en las respuestas a los puntos anteriores.

- Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Es preciso señalar que las entidades de gobierno, no deben implementar su proceso contable con base en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), toda vez que estas son emitidas por un regulador internacional. En su defecto, deben aplicar la norma local expedida por el regulador competente, en este caso el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, expedido por la CGN.

Ahora bien, bajo el nuevo marco de regulación, el reconocimiento del derecho por la prestación de servicios carcelarios se podrá realizar en la subcuenta 131790-Otros servicios de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, toda vez que no se dispone de una cuenta específica.

Conforme a lo anterior, se da respuesta a los interrogantes en los siguientes términos:

Pregunta 1 y 2 Solicitud de creación de cuentas para el registro de los costos asociados al ingreso por prestación de servicios carcelarios, y creación de auxiliares dentro de la subcuenta 439090-Otros servicios y 131790-Otros servicios, para el registro de los ingresos derivadas de la ejecución del convenio. Esto para evitar que se supere el 5% en el saldo de la cuenta otros.

La Entidad Contable Pública deberá atender lo señalado en las respuestas de los párrafos anteriores, pero teniendo en cuenta que el nuevo Marco Normativo no limita el registro de la subcuenta de “Otros” en el 5%, toda vez que las partidas deberán revelarse en función de su materialidad donde la información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y en la medida en que sea material y tenga valor predictivo y 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. 20182000020091 DEL 12-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Depuración de cuentas por cobrar identificadas, no reconocidas previamente

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Depuración de cuentas por cobrar identificadas, no reconocidas previamente

Doctora
BLANCA LILIA SALAMANCA
Jefe administrativa y financiera
Instituto de Tránsito y Transporte de Sogamoso
Sogamoso - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550005292-2, del 5 de diciembre de 2017, mediante la cual plantea que en la actualidad el Instituto de Tránsito y Transporte de Sogamoso - INTRASOG, se encuentra en el proceso de saneamiento para efectos de convergencia al Nuevo Marco Normativo. Por

lo anterior, surge una inquietud con respecto a los deudores que posee la entidad, ya que una vez identificados, la cifra resulta ser muy elevada, situación que al momento de ser registrada en cuenta de Ingresos de ejercicios anteriores, afectaría de manera considerable el estado de resultados de la vigencia. No obstante, se indica que dichas partidas tienen una incertidumbre bastante alta, pues si bien es cierto que dichos deudores son reales, no de la misma forma es la cancelación de los valores adeudados, ya que por circunstancias jurídicas y demás, la deuda podría desaparecer sin ser pagada.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre cuál sería el registro contable más adecuado y prudente en forma de no incurrir en un posterior déficit contable o error que no revele la veracidad de la información financiera de la entidad.

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

CONSIDERACIONES

Consideraciones generales.

La Ley 1819 de 2016, establece en su Artículo 355 que:

“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 1753 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 del texto).

En cuanto a la Ley 1739 de 2014, establece en su Artículo 59 que:

“ARTÍCULO 59. 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.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos y obligaciones, que afectan su patrimonio depurando y castigando los valores que presentan un estado de cobranza o pago incierto, para proceder, si fuera el caso a su eliminación o incorporación de conformidad con los lineamientos de la presente ley.

Para tal efecto la entidad depurará los valores contables, cuando corresponda a alguna de las siguientes condiciones:

a) Los valores que afectan la situación patrimonial y no representan derechos, bienes u obligaciones ciertos para la entidad.

b) Los derechos u obligaciones que no obstante su existencia no es posible ejercerlos por jurisdicción coactiva.

c) Que correspondan a derechos u obligaciones con una antigüedad tal que no es posible ejercer su exigibilidad, por cuanto operan los fenómenos de prescripción.

d) Los derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneo que permitan adelantar los procedimientos pertinentes para su cobro o pago.

e) Cuando no haya sido posible legalmente imputarle a persona alguna el valor por pérdida de los bienes o derechos.

f) Cuando evaluada y establecida la relación costo beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de que se trate” (subrayado fuera del texto).

El Procedimiento para la implementación y evaluación del Control Interno contable, adoptado mediante la Resolución 357 de 2008, contempla en su numeral 3, relativo a los Procedimiento de Control Interno Contable, que:

“(…)

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” (subrayado fuera del texto).

El Procedimiento para la evaluación del Control interno contable, anexo a la Resolución 193 de 20160, establece que:

“(…)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;

b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;

c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;
(...)” (subrayado fuera del texto).

La Resolución 107 de 2017 "Por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 y se modifican los Catálogos Generales de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018" establece que:

“(…)

ARTÍCULO 52. 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.

1. IDENTIFICACIÓN DE LOS BIENES, DERECHOS U OBLIGACIONES OBJETO DE DEPURACIÓN

Las entidades territoriales adelantarán las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de los periodos contables 2016 y 2017, a fin de garantizar que la información financiera que se presente en sus primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir, aquellos que se presenten con corte al 31 de diciembre de 2018, cumplan con las características cualitativas fundamentales de la información financiera (Relevancia y Representación fiel) de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos u obligaciones, y, mediante la incorporación y retiro de las partidas a que haya lugar, evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

a) valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad territorial;

b) derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;

c) derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

d) derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad territorial;

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;

f) valores que no estén incorporados en la información financiera y representen derechos o bienes para la entidad territorial;
(...)” (subrayado fuera del texto).

Consideraciones bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente

El Plan General de la Contabilidad Pública, establece en su numeral 9 - NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA, que:

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

(...)

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

9.1.1.3 Deudores

Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de

servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros.

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

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

Son métodos y criterios aceptados para establecer el valor de la provisión: el individual y el general. El método individual se basa en el análisis de la antigüedad y revisión de las condiciones de cada uno de los deudores. Tomando como base la experiencia y las condiciones económicas existentes, hará la estimación de los porcentajes y valores que no tienen probabilidad de recuperarse, teniendo en cuenta que a mayor tiempo vencido es mayor esta probabilidad. A partir de estos valores calculados se hará el ajuste correspondiente a la provisión. El método general o alternativo se basa en la estimación de un porcentaje sobre el total de los deudores que se consideran incobrables, con independencia de la situación particular de cada una de ellas. Este método toma en cuenta el comportamiento o experiencia en materia de recaudo de los deudores y establece rangos por edades de vencimiento. Para el efecto debe determinarse el porcentaje a aplicar como provisión en cada uno de los rangos definidos, sin exceder del valor del deudor.

El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.

Los deudores se revelan de acuerdo con su origen en: derechos derivados de las actividades de comercialización de bienes y de la prestación de servicios, de financiación, de seguridad social, de transferencias y demás ingresos no tributarios, entre otros; y en deudores de difícil recaudo, de acuerdo con el riesgo de insolvencia del deudor. El valor de las provisiones constituidas se presenta como un menor valor de los deudores, debiendo revelarse los

métodos y criterios utilizados para su estimación en notas a los estados, informes y reportes contables.

(...)” (subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas señala describe la cuenta 8190 - OTROS DERECHOS CONTINGENTES como “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” (Subrayado fuera del texto)

Consideraciones bajo el Marco Normativo de Entidades de Gobierno

Mediante 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, y la regulación emitida en concordancia con el cronograma de aplicación de dicho Marco Normativo”, se establece que:

“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 1 de enero de 2018 y que, para la determinación de los saldos iniciales a esta fecha, se tomara como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017.”

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

La entidad determinara, 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 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.

Los ajustes surgidos por correcciones de errores de periodos anteriores a la fecha de transición que generen impacto patrimonial afectarán la cuenta Capital Fiscal.

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. ACTIVOS

(...)

i. 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 del texto).

Por su parte, la Norma de Cuentas por cobrar, según lo establece las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos en su Capítulo I - Activos, señala que:

“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.

2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

2.4. Medición posterior

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

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. 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.

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 del texto).

CONCLUSIONES

Conclusiones bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye en primer lugar, que le corresponde a la entidad reconocer un derecho por cobrar y un ingreso cuando el acto administrativo se encuentre en firme y cumpla con los criterios definidos para

reconocimiento de un activo, entre los cuales se encuentra la existencia de evidencia de una probabilidad de recaudo, para lo cual se deberá analizar cuidadosamente la información relacionada con la identificación de deudores, con el fin de establecer si las circunstancias relacionadas con dichas partidas, sí dan lugar a que representen derechos de cobro para la entidad, y que por lo tanto, den lugar a su reconocimiento contable.

Posteriormente, con el fin de realizar el análisis encaminado a llevar a cabo la depuración de deudores en los términos establecidos en los antecedentes, es importante evaluar de forma periódica y consistente el grado de incertidumbre asociado a las partidas reconocidas, y con base en ello, de acuerdo a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, se permita identificar si los derechos de cobro se han extinguido por razones diferentes al pago de dichas partidas, caso en el cual se deberán eliminar aquellas que resulten afectadas, reconociendo tal efecto en el patrimonio.

No obstante, la entidad reconocerá como derecho contingente mediante un débito a 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), cuando el acto administrativo que impone la multa o carga económica al tercero no se encuentre en firme o aun cuando lo esté, deberá considerarse que los derechos de cobro que de antemano evidencien una probabilidad nula de recaudo no deberán ser objeto de reconocimiento en el Balance General ni en el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social Y Ambientales, hasta tanto cumplan con la definición de activo definido en el Plan General de Contabilidad Pública- PGCP.

Es preciso señalar que las decisiones tanto en materia del reconocimiento de los derechos de cobro como del castigo o depuración de cartera, que tienen asidero en la regulación contable y en disposiciones del gobierno nacional, 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, depurada o no reconocida contable mente.

Conclusiones bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Ahora bien, en cuanto al tratamiento contable bajo el nuevo Marco Normativo, se deberá considerar en la determinación de los saldos iniciales y para periodos posteriores, la entidad deberá evaluar cuidadosamente si las cuentas por cobrar reconocidas al 31 de diciembre de 2017, efectivamente representan 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, con base en la esencia económica de la transacción correspondiente, y de acuerdo a ello, establecer si existe evidencia objetiva de deterioro de las mismas, caso en el cual se hará el cálculo correspondiente con base en los parámetros establecidos en el Instructivo 002 de 2015 y en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos contenidas en el anexo a la Resolución N° 484 de 2017, que modifica el anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

CONCEPTO No. 20182000020631 DEL 16-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Deterioro de cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Reconocimiento del deterioro de cuentas por cobrar por concepto de Incapacidades y de Multas

Doctora
PATRICIA ZARAZA IBARRA
Coordinadora de Contabilidad
Superintendencia de Sociedades
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20185500001106-2 del 9 de marzo de 2018, mediante la cual solicita la creación en el CGC de las cuentas para el registro del deterioro de Cuentas por cobrar por concepto de incapacidades y de multas.

CONSIDERACIONES

Las Normas contenidas en el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 2. Cuentas por cobrar, señala:

“2.1. 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. (...)

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. 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.

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)

Ahora bien, la Norma de Ingresos en el numeral 1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones se refiere a las multas como,

“30. 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)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas:

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

DINÁMICA.

SE DEBITA CON: El valor de los derechos que se originen por cada uno de los conceptos.”

“2511-BENEFICIOS A EMPLEADOS A CORTO PLAZO. Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados originadas por los servicios que estos han prestado a la entidad durante el periodo contable y cuya obligación de pago vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del mismo.

DINÁMICA.

SE ACREDITA CON: el valor de las liquidaciones de los beneficios por cada uno de los conceptos.”

CONCLUSIONES

1. El reconocimiento contable que debe efectuar la entidad por el pago de incapacidades a los empleados, de los cuales se tengan un derecho de reembolso por parte de las Entidades Promotoras de Salud-EPS, se registra debitando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, siempre y cuando la entidad cumpla con las reglas señaladas por la ley para solicitar el reembolso por parte de la EPS.

Ahora bien, al presentarse evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias serán objeto de estimaciones de deterioro y el cálculo se reconocerá en la subcuenta 534790-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR afectando la subcuenta 138690-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (Cr.).

2. La multa interpuesta por las entidades autorizadas por ley como consecuencia de la infracción a requerimientos legales, y cuando contra la multa no proceda ningún recurso, se registrará en la subcuenta 131102-Multas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, afectando la subcuenta 411002-Multas de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

En el evento de presentarse indicios de deterioro, éste se registrará debitando la subcuenta 534714-contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, acreditando la subcuenta 138614-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (Cr.)

Ahora bien, si la Entidad encuentra necesario efectuar registros que le permitan identificar de manera independiente estos conceptos, bien podrá hacerlo a nivel de auxiliares o en la opción equivalente que le permita la plataforma tecnológica.

Según puede observarse las cuentas utilizadas para el registro del deterioro de las cuentas por cobrar por concepto de licencias y multas corresponden a la misma clasificación de la cuenta por cobrar que se encuentran en el CGC, adoptado mediante la Resolución 620 de 2015, en consecuencia no es pertinente la creación de cuentas diferentes.

CONCEPTO No. 20182000021181 DEL 22-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Castigo de cartera sin comprobantes para efectuar el cobro

Señora
TATIANA IVONNE BOLAÑOS CHACHINOY
Auxiliar Administrativo
Municipio de Pasto

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550000769-2, del 23 de febrero de 2018, mediante la cual consulta lo siguiente:

“como castigar cartera cuando no se tiene ningún tipo de comprobante con los cuales pueda soportar el saldo por cobrar”

Adicionalmente, a través de correo electrónico se constató que la consulta viene dirigida desde el Municipio de Pasto.

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

CONSIDERACIONES

La Ley N° 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, determina:

“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 1753 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” (Subrayados fuera del texto)

Por su parte, el Procedimiento para la evaluación del Control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, y sus modificaciones, establece:

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; (...)” (subrayado fuera del texto).

Asimismo, la Resolución N° 107 de 2017, por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley N° 1819 de 2016 y se modifican los Catálogos Generales de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018, prescribe:

“**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.

1. IDENTIFICACIÓN DE LOS BIENES, DERECHOS U OBLIGACIONES OBJETO DE DEPURACIÓN

Las entidades territoriales adelantarán las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de los periodos contables 2016 y 2017, a fin de garantizar que la información financiera que se presente en sus primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir, aquellos que se presenten con corte al 31 de diciembre de 2018, cumplan con las características cualitativas fundamentales de la información financiera (Relevancia y Representación fiel) de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos u obligaciones, y, mediante la incorporación y retiro de las partidas a que haya lugar, evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

a) valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad territorial;

b) derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;

c) derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

d) derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad territorial;

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;

f) valores que no estén incorporados en la información financiera y representen derechos o bienes para la entidad territorial. (...)

2. REGISTRO DE LA DEPURACIÓN CONTABLE

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las situaciones descritas en el numeral anterior, la entidad territorial adelantará las acciones correspondientes para el respectivo reconocimiento o baja en cuentas de bienes, derechos u obligaciones, para lo cual efectuará los siguientes registros, dependiendo del periodo contable en el que se realice la depuración contable. (...)

2.2 Depuración contable durante el 2018 sobre la información financiera del 2017

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2018 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2017 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

b) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que dar de baja bienes, derechos u obligaciones, estos se retirarán, por su valor en libros, disminuyendo la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación y demás conceptos asociados, y afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 en relación con la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición.

c) Adicionalmente, la entidad territorial registrará el valor de los bienes o derechos incorporados, así como el valor de las obligaciones que se retiren, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Por su parte, se registrará el valor de los bienes o derechos que se retiren, así como el valor de las

obligaciones que se incorporen, con un débito en la subcuenta 991530-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016. Los anteriores registros se efectuarán por el valor en el que se haya afectado el capital fiscal, producto de la incorporación y retiro de bienes, derechos y obligaciones.

Lo anterior, sin perjuicio de la aplicación del Instructivo 002 de 2015, en lo relacionado con la determinación de los saldos iniciales y la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación” (Subrayados fuera del texto)

De otro lado la Resolución N° 525 de 2016, por la cual incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, indica:

“3 SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

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

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas. (...)

3.2 Comprobantes de contabilidad

Los comprobantes de contabilidad son los documentos en los cuales se registran los hechos económicos y sirven de fuente para registrar los movimientos en el libro correspondiente.

Los comprobantes de contabilidad pueden ser, entre otros, comprobante de ingreso, egreso y general. El comprobante de ingreso resume las operaciones relacionadas con el recaudo de efectivo o equivalentes al efectivo. El comprobante de egreso constituye la síntesis de las operaciones relacionadas con el pago de efectivo o equivalentes al efectivo. Por su parte, el comprobante general resume las operaciones relacionadas con estimaciones, reclasificaciones y ajustes. (...)

4.2 Pérdida y reconstrucción de documentos

Cuando se presente la pérdida de soportes, comprobantes o libros de contabilidad, deberá activarse el plan de contingencia y de continuidad establecido por la entidad, en desarrollo del sistema de gestión de calidad y administración del riesgo. Lo anterior, sin perjuicio de las acciones administrativas y legales que se deban adelantar como consecuencia de este hecho.

En todo caso, deberá ordenarse de inmediato, por parte del representante legal, la reconstrucción de la información, partiendo de los estados financieros más recientes reportados a las diferentes instancias, los informes de terceros, la información archivada en medios electrónicos, magnéticos, ópticos o similares, y demás información que se considere pertinente”. (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

Los comprobantes de contabilidad, comprenden los documentos en los cuales se registran los hechos económicos y sirven de fuente para registrar los movimientos en el libro correspondiente. La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, establece que si existe evidencia de la pérdida de dichos comprobantes, el representante legal, debe ordenar de inmediato la reconstrucción de la información, partiendo de los estados financieros más recientes reportados a las diferentes instancias, los informes de terceros, la información archivada en medios electrónicos, magnéticos, ópticos o similares y demás instrumentos que se consideren pertinentes,

Un proceso de depuración de saldos pendientes de cobro, no solo consiste en la eliminación, razón por la cual, el Municipio debe adelantar todos los esfuerzos administrativos que razonablemente tenga a su alcance, en procura de identificar las causas de la pérdida de los documentos, utilizando mecanismos alternos de comprobación tales como la circularización y/o requerimientos a terceros y la exploración exhaustiva de archivos en búsqueda de los comprobantes correspondientes

Le corresponde a la Entidad atender la regulación sobre Control Interno Contable, Resolución N° 193 de 2016, la cual establece que permanentemente las entidades deben adelantar las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

Si adelantada la gestión anterior, se llega a la conclusión que se está frente a alguna de las causales establecidas en artículo 59 de la Ley 1739 de 2014, la entidad, apoyada en la documentación derivada de la investigación, la cual servirá de soporte para la depuración de los saldos contables, cumpliendo con las formalidades que sean de rigor, aplicando para

ello el procedimiento establecido en la Resolución N° 107 de 2017, transcrito en las consideraciones de este pronunciamiento, mediante la cual, entre otros, se establece el procedimiento de la depuración contable para los años 2017 y 2018, de acuerdo al Régimen de Contabilidad Público que esté aplicando en su momento, es decir, RCP Precedente para el año 2017 y Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones para el año 2018.

CONCEPTO No. 20182000021281 DEL 23-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otras cuentas por cobrar Ingresos Financieros
	SUBTEMAS	Reconocimiento de ingresos por concepto de intereses de mora, rendimientos sobre recursos entregados en administración y rendimientos en anticipes a terceros

Doctora

MARTHA LILIANA BUENAVENTURA CÁRDENAS

Jefe Coordinación de Contabilidad General

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018-550-000778-2 del 23 de febrero de 2018, mediante la cual consulta respecto de la causación por ingresos de Intereses de mora, rendimientos financieros por anticipos a terceros y rendimientos sobre depósitos en administración si deben elaborarse registros manuales en SIIF o deben reconocerse hasta el momento de realizar el recaudo por la Tesorería. En el caso de efectuar el registro contable manual cuáles son las cuentas a afectar para causar el ingreso, dado que la dinámica de las cuentas sólo permite su utilización para causar los ingresos y para la cancelación al final del período contable.

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual de la Resolución 533 de 2015, que aplican las entidades de Gobierno 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, de los cuales es pertinente referirnos al de Devengo, definido como, “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.”

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)

CONCLUSIONES

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

En relación con los intereses de mora, la Norma de Ingresos sin contraprestación dispone que el ingreso y el derecho por la imposición de una sanción económica será reconocida cuando contra la decisión no proceda recurso alguno, para lo cual se analizará lo dispuesto en la Ley y en la reglamentación interna de la entidad.

Además, cabe señalar que en este caso, es necesario verificar 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.

Para el registro contable procede efectuar la causación mensual, acreditando la subcuenta 480233-Intereses de mora de la cuenta 4802-FINANCIEROS con débito a la subcuenta 138435-Intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, la cual será cancelada al recibir el pago de los intereses.

Si cumplidas las condiciones para el reconocimiento, se presentan indicios de deterioro por incumplimiento del pago, deberá calcularse y proceder a su registro.

Para el caso de los rendimientos generados por los depósitos en administración, la causación se realiza debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS. De igual manera con el recibo de los rendimientos cancelará el derecho mediante un crédito a la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando los rendimientos correspondan a Rendimientos financieros por anticipos a terceros, causará el derecho en la cuenta de activo relacionada con el anticipo y el ingreso por los rendimientos pactados en la subcuenta 480290-Otros ingresos financieros de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Ahora bien, respecto del proceso de registro a través del SIIF, se deberá atender la instrucción que al respecto indique el área encargada en la CGN.

CONCEPTO No. 20182000022831 DEL 12-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Efecto contable de la pérdida de ejecutoriedad de un Acto administrativo, mediante el que se liquiden impuestos a favor de una entidad pública, de conformidad con lo señalado por el Artículo 91 de la Ley N° 1437 de 2011

Doctora
CAROLINA MARIA RIVERA USUGA
Abogada

Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación registrada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001065-2 de fecha marzo 8 de 2018, mediante la cual se recibió el traslado de su derecho de petición presentado al Departamento Administrativo de la Función Pública de fecha febrero 26 de 2018, en la que se solicita a la CGN dar respuesta a los siguientes cuestionamientos:

- 1) ¿Cuáles son los efectos jurídicos de la pérdida de ejecutoriedad del Acto administrativo, de conformidad con lo señalado por el Artículo 91 de la Ley N° 1437 de 2011?
- 2) Cuando se declara la pérdida de ejecutoriedad de un Acto administrativo en desarrollo de lo dispuesto por el Artículo 91 de la Ley 1437 de 2011, ¿Se debe retirar del sistema de información contable la cartera correspondiente? Es decir: ¿La consecuencia es retirar, depurar o anular la cartera correspondiente a las vigencias contenidas en el Acto del cual se produjo la figura jurídica de la pérdida de ejecutoriedad?

CONSIDERACIONES

1. Con respecto a la competencia del Contador General de la Nación para señalar los efectos jurídicos de la pérdida de ejecutoriedad de un Acto administrativo

Frente a su petición es importante recordar lo señalado por el Artículo 354 de la Constitución Política, el cual dispone lo siguiente:

“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con las de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponde al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley” (Subrayado fuera de texto)

La citada norma constitucional fue reglamentada por la ley N° 298 de 1996, que en los literales a), e) e i) del artículo 4, establece como funciones de la Contaduría General de la Nación, entre otras, las siguientes:

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

e) Señalar y definir los Estados Financieros e Informes que deben elaborar y presentar las Entidades y Organismos del Sector Público, en su conjunto, con sus anexos y notas explicativas, estableciendo la periodicidad, estructura y características que deben cumplir.

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación". (Subrayado fuera de texto)

2. Consideraciones frente los efectos contables de la pérdida de ejecutoriedad de un Acto administrativo en desarrollo de lo dispuesto por el Artículo 91 de la Ley 1437 de 2011

La Ley N° 1437 de 2011, con la cual se expidió el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, en los artículos 91, 98 y 99, dispone lo siguiente:

“Artículo 91. Pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo. Salvo norma expresa en contrario, los actos administrativos en firme serán obligatorios mientras no hayan sido anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. Perderán obligatoriedad y, por lo tanto, no podrán ser ejecutados en los siguientes casos:

1. Cuando sean suspendidos provisionalmente sus efectos por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.
2. Cuando desaparezcan sus fundamentos de hecho o de derecho.
3. Cuando al cabo de cinco (5) años de estar en firme, la autoridad no ha realizado los actos que le correspondan para ejecutarlos.
4. Cuando se cumpla la condición resolutoria a que se encuentre sometido el acto.
5. Cuando pierdan vigencia.

Artículo 98. Deber de recaudo y prerrogativa del cobro coactivo. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes.

Artículo 99. Documentos que prestan mérito ejecutivo a favor del Estado. Prestarán mérito ejecutivo para su cobro coactivo, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y exigible, los siguientes documentos:

1. Todo acto administrativo ejecutoriado que imponga a favor de las entidades públicas a las que alude el parágrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero, en los casos previstos en la ley.

2. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas que impongan a favor del tesoro nacional, o de las entidades públicas a las que alude el párrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero. (...)

5. Las demás que consten en documentos que provengan del deudor. (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, el Consejo de Estado, mediante sentencia 00408 de 2016, señaló lo siguiente:

“En los términos del artículo 91 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo la fuerza ejecutoria de los actos administrativos es la capacidad de que goza la administración para hacer cumplir por sí mismo sus propios actos, es decir, que tal cumplimiento no depende de la intervención de autoridad distinta a la de la misma administración.” (Subrayado fuera de texto)

El nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, emitido por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015, en el Marco conceptual dispuesto como un anexo a la citada Resolución, 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 de una entidad, indicando lo siguiente:

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

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

Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos; por ejemplo, una entidad puede obtener activos en una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. 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. (...)

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. (...)

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. (...) (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, las normas dispuestas en el Anexo a la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las contenidas en el Anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 2.1., Capítulo I Activos, párrafo 1, referido al reconocimiento de los activos, establece que:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

Las normas antes citadas, en el numeral 1.2.1., Capítulo IV Ingresos, párrafo 6, al referirse al reconocimiento de los ingresos sin contraprestación por concepto de impuestos, establece:

“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)

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

CONCLUSIONES

1) ¿Cuáles son los efectos jurídicos de la pérdida de ejecutoriedad del Acto administrativo, de conformidad con lo señalado por el Artículo 91 de la Ley N° 1437 de 2011?

Por mandato constitucional y legal, al Contador General de la Nación solo le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general de la nación, 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 expedidas por la Contaduría General de la Nación CGN.

Como consecuencia de lo anterior, el Contador General de la Nación no tiene competencia alguna para señalar cuáles son los efectos jurídicos de la pérdida de ejecutoriedad de un Acto administrativo, de conformidad con lo dispuesto por el Artículo 91 de la Ley N° 1437 de 2011.

Para lo que pueda ser de su utilidad, se le sugiere consultar la siguiente jurisprudencia:

1. Sentencia 00408 de 2016 Consejo de Estado.
2. Sentencia T-152/09

2) ¿Se debe retirar del sistema de información contable la cartera sobre la cual se ha declarado legalmente la pérdida de ejecutoriedad de un Acto administrativo en desarrollo de lo dispuesto por el Artículo 91 de la Ley 1437 de 2011?

Los hechos asociados a una decisión adoptada por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, mediante la que se ordena la anulación de un Acto administrativo emitido por una entidad pública, en los que se liquiden derechos a su favor, deben registrarse en la contabilidad atendiendo a su esencia económica.

Por tanto, si de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 91 de la Ley 1437 de 2011, la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo anula un Acto administrativo, del mismo no debe esperarse que en el futuro se presente un flujo de efectivo o de beneficios económicos a favor de la entidad, lo cual significa que no existe un activo.

Así las cosas, cuando: (i) desaparezcan los fundamentos de hecho o de derecho del Acto administrativo, (ii) cuando transcurrido el término de cinco (5) años de estar en firme la autoridad no realizó los actos que le correspondían para ejecutarlos, (iii) cuando se cumplió la condición resolutoria a que se encontraba sometido el acto o, (iv) cuando el mismo perdió vigencia, la entidad deberá adelantar el proceso de depuración contable señalado en el numeral 3.2.15 del Anexo de la Resolución N° 193 de 2016, mediante la que se expidió el “Procedimiento para la evaluación del Control Interno Contable”

No obstante lo anterior, cuando los efectos del Acto administrativo se suspenden provisionalmente por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, como lo señala el numeral 1) del Artículo 91 de la Ley N° 1437 de 2011, la partida correspondiente no debe retirarse del sistema de información contable.

CONCEPTO No. 20182000026171 DEL 02-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de la devolución de IVA

Doctora

ELIZABETH SIERRA

Profesional en proyecto NICSP

Universidad Nacional de Colombia

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550001462-2, del día 21 de marzo de 2018, en la cual se señala:

“Quisiera obtener información sobre las directrices para el reconocimiento contable de (sic) la devolución de IVA para entidades del gobierno (Universidades de educación superior) de acuerdo a las NICSP, a partir de 2018.”

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

CONSIDERACIONES

El artículo 1.6.1.19.1. del capítulo 19 de la sección 2 del título 1 de la parte 6 del libro 1 del decreto 1625 del 11 de octubre de 2016, emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria, establece:

“ARTÍCULO 1.6.1.19.1. Devolución del impuesto a las ventas a las instituciones estatales u oficiales de educación superior. Las instituciones estatales u oficiales de educación superior tienen derecho a la devolución del impuesto a las ventas que paguen por los bienes, insumos y servicios que adquieran.

La devolución del impuesto a las ventas cuando haya lugar a ello, se efectuará a la cuenta corriente o cuenta de ahorros que informe la entidad solicitante; para ello el beneficiario deberá entregar con la solicitud una constancia de la titularidad de la cuenta corriente o de ahorros activa, en una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, con fecha de expedición no mayor a un (1) mes...” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, la norma de cuentas por cobrar, incorporada en la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones en especial la Resolución N° 484 de 2017, establece en el siguiente numeral:

“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...” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones en especial la Resolución N° 598 de 2017, establece la descripción y dinámica de la siguiente cuenta contable:

“1384- OTRAS CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.

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.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, mediante concepto N° 20172300036311 de fecha 11 de septiembre de 2017, dirigido a la doctora Luz Mery Clavijo Ibagón, Directora del proyecto NICSP de la Universidad Nacional de Colombia, se concluye:

“Una vez emitido el acto administrativo que apruebe el reintegro del IVA pagado solicitado en devolución, la institución registrará un débito en la subcuenta 138413-Devolución IVA para entidades de educación superior, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 512090-Otros impuestos, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASA, por el valor del acto, si corresponde a un IVA pagado durante el mismo periodo contable, o en la subcuenta 480826-Recuperaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el acto fue emitido en un periodo contable diferente al periodo en el cual se realizó la adquisición...”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

A partir del 1 de enero de 2018 las Entidades de Gobierno deberán aplicar el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones en especial la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones. Bajo este contexto las entidades contables públicas sujetas a éste ámbito de aplicación, no adoptarán las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público NICSP, que corresponden a las normas expedidas por un regulador internacional, sino la regulación local emitida por la Contaduría General de la Nación.

Ahora bien, para el reconocimiento contable de la devolución de IVA, la Universidad Nacional de Colombia debe utilizar con el nuevo Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 598 de 2017, la subcuenta 138413-Devolución IVA para entidades de educación superior de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR; por el valor aprobado en el respectivo acto administrativo emitido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), conforme se indica en el concepto N° 20172300036311 del 11 de septiembre de 2017, dirigido a la doctora Luz Mery Clavijo Ibagón, Directora del proyecto NICSP de la Universidad Nacional de Colombia, el cual se describe en la sección de consideraciones de este concepto, y es aplicable al caso consultado.

Por su parte, cuando la DIAN efectúe el correspondiente pago de la devolución de IVA, se deberá debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITO EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditar la subcuenta 138413-Devolución IVA para entidades de educación superior, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20182000026381 DEL 04-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Deterioro de Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Depreciación
	SUBTEMAS	Medición de deterioro de Cuentas por cobrar Determinación de saldos iniciales, aplicación del Instructivo 002 de 2015 para el reconocimiento de Propiedades, planta y equipo.

Doctor
JOSÉ HUMBERTO SOLANO SORIANO
Contador
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° 2018550001499-2 del 2 de abril de 2018, mediante la cual consulta:

1. Auxiliares en SIIF

En relación con los procesos judiciales, para la incorporación de la información en cuentas de orden en la plataforma SIIF Nación debe realizarse por cada uno de los terceros en las cuentas de orden? O si es posible cargar la información con el Nit del Ministerio considerando que la entidad tiene una plataforma en donde se controla por cada uno de los terceros?

Además, solicita indicar cuál es el procedimiento a seguir para determinar el costo beneficio de los procesos de repetición con el fin de determinar la viabilidad o no de

llevar a cabo este tipo de procesos, con el fin de evaluar posibles detrimentos en contra de la entidad, en caso que el fallo sea en contra de los intereses de la entidad (costas procesales).

2. Deterioro en cuentas por cobrar originadas en sanciones disciplinarias

1. El Ministerio tiene registradas en la contabilidad cuentas por cobrar por sanciones disciplinarias de 2014, 2015 y 2016, quedando sus actos administrativos en firme en dichos años, fechas desde las cuales la oficina jurídica inició el cobro coactivo. Pregunta si a este tipo de cuentas se les debe realizar medición de deterioro y si el cálculo debe hacerse desde el momento que toma la fuerza de ejecutoria del Acto Administrativo, para lo cual es importante se tenga en cuenta que la ley N° 1066 de 2006, señala que la prescripción es a los 5 años, prorrogable por 5 años más.
2. Es procedente hacer medición de deterioro sobre cuentas por cobrar por pagos de más, y cuál, es la fecha que se debe tener en cuenta para tal medición, dado que las mismas se encuentran en cobro jurídico? Estas corresponden a deudas de 2014, 2015, 2016, 2017.
3. El Ministerio realiza cálculo de intereses sobre las sanciones disciplinarias conforme a la tasa comercial que certifica mes a mes la Superintendencia Financiera de Colombia. Se requiere conocer si se debe hacer cálculo de deterioro sobre dicho saldo

3. Propiedad, planta y equipo

El Ministerio tiene registrado a 31 de diciembre de 2017 bienes de uso permanente sin contraprestación que pertenecen al Fondo Rotatorio de este Ministerio. Para la definición de las políticas contables bajo el nuevo Marco Normativo se tiene previsto reconocer como activos todos aquellos bienes con valor superior a 50UVT vigentes para el año 2018, por lo que surgen las siguientes inquietudes:

- a. Si se tiene un bien mueble o equipo de oficina cuyo valor de compra fue de \$15 millones y al 31 de diciembre su valor en libros es de \$3 millones, el cual ya fue depreciado por 7 años y por lo tanto le restan por depreciar 3 años. Es correcto que el saldo inicial sean los \$3 millones y la vida útil corresponde a los 3 años restantes o es necesario calcular una nueva vida útil.

- b. Se tiene previsto actualizar los bienes por un índice general de precios en este caso el IPC. Para la actualización se debe tomar el saldo en libros, el IPC de 2017 o desde cuál fecha se actualiza dicho bien?
- c. Es correcto tomar como saldo inicial el valor en libros para todos los bienes a excepción de terrenos y edificaciones.
- d. Los terrenos y edificaciones fueron valuados al 31 de diciembre de 2015, es correcto actualizar dicho avalúo por el IPC acumulado de los años 2016 y 2017 y qué sucede con la depreciación acumulada?

CONSIDERACIONES

a. Deterioro en Cuentas por cobrar originadas en sanciones disciplinarias

La Ley 1066 de 2016 “Por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones.” señala:

“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 2o. OBLIGACIONES DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS QUE TENGAN CARTERA A SU FAVOR. Cada una de 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 y que dentro de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos del nivel nacional o territorial deberán:

1. Establecer mediante normatividad de carácter general, por parte de la máxima autoridad o representante legal de la entidad pública, el Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, con sujeción a lo dispuesto en la presente ley, el cual deberá incluir las condiciones relativas a la celebración de acuerdos de pago.
2. Incluir en sus respectivos presupuestos de ingresos el monto total del recaudo sin deducción alguna.
3. Exigir para la realización de acuerdos de pago garantías idóneas y a satisfacción de la entidad.

4. Contar con el respectivo certificado de disponibilidad presupuestal y con la autorización de vigencias futuras, si es del caso, de conformidad con el Estatuto Orgánico de Presupuesto, para la realización de acuerdos de pago con otras entidades del sector público.

5. Reportar a la Contaduría General de la Nación, en las mismas condiciones establecidas en la Ley 901 de 2004, aquellos deudores que hayan incumplido los acuerdos de pagos con ellas realizadas, con el fin de que dicha entidad los identifique por esa causal en el Boletín de Deudores Morosos del Estado.

6. Abstenerse de celebrar acuerdos de pago con deudores que aparezcan reportados en el boletín de deudores morosos por el incumplimiento de acuerdos de pago, salvo que se subsane el incumplimiento y la Contaduría General de la Nación expida la correspondiente certificación.

7. Regularizar mediante el pago o la celebración de un acuerdo de pago las obligaciones pendientes con otras entidades públicas a más tardar dentro de los seis (6) meses siguientes a la promulgación de la presente ley. (...)

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

El 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 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 Cuentas por Cobrar en relación con la estimación del deterioro señala:

“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)

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, para efecto del reconocimiento asumiendo que por el incumplimiento la entidad impone una sanción con el pago de intereses, 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)

Por su parte, el Instructivo 002 de 2015 que contiene las instrucciones generales que deben atender las entidades sujetas al Marco normativo para entidades de gobierno para la determinación de los saldos iniciales y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros al 1° de enero de 2018, hace referencia a la definición de Activo, así como a las actividades que específicamente deben atender las entidades que presentan saldos de Cuentas por cobrar respecto de las cuales 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 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 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...
- f. 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.

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)

b. Propiedades, planta y equipo

Para la determinación de los saldos iniciales a 1° de enero de 2018, las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 533 de 2015, deberán cumplir con las actividades relacionadas con la transición al Marco normativo para entidades de gobierno señaladas en Instructivo N° 002 de 2015, en tal sentido en relación con las Propiedades, planta y equipo el numeral 1.1.9. del Instructivo señala:

"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. (...)

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2017, 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.

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 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: (En cada una se describen las acciones a seguir)
 - i. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor

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. (...)

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 2017, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- ii. Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición
- iii. Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de 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 2017, 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 2017, 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 2017 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
(Subrayados fuera de texto)

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.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

2. Auxiliares en SIIF

Respecto de si en el SIIF deben crearse cuentas de auxiliares, es pertinente señalar que cuando el registro contable a realizar tenga definido la utilización de cuentas auxiliares en el código contable, es necesario crear los correspondientes terceros.

3. Deterioro en Cuentas por cobrar originadas en sanciones disciplinarias

Literal a)

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 cuando incorpora el potencial de generar flujos de efectivo, condiciones para poder efectuar su incorporación a la contabilidad.

Además, en el caso de las sanciones como de los intereses, es necesario evaluar como condición para el reconocimiento del Activo, la probabilidad o el grado de incertidumbre de obtener los beneficios económicos futuros a partir de la evidencia disponible existente al momento de preparar los estados financieros y que, en el caso de las cuentas por cobrar sea suficiente y justifique reconocer el derecho como un activo o si tal condición no se presenta, llevar el control en cuentas de orden hasta cuando la posibilidad de recaudo sea alta para el reconocimiento del ingreso en el estado de resultados.

Cuando a partir de la evidencia analizada la Cuenta por cobrar por sanciones se encuentre en firme y sobre ella no proceda recurso alguno, según lo señalado en la Norma de Ingresos sin Contraprestación, será reconocida y le aplicará al activo la Norma respectiva, lo cual implica que son objeto de estimación de deterioro a partir del momento en el cual se presente alguna de las condiciones señaladas en la norma esto es, que exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o desmejoramiento de sus condiciones crediticias, no desde cuando este en firme el acto administrativo. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro.

Para el reconocimiento y estimación del deterioro a las cuentas por cobrar por mayores valores pagados así como a los intereses de mora les aplica lo indicado en el literal a).

4. Propiedades, planta y equipo

Para determinar el saldo de los bienes de Propiedades, planta y equipo a la fecha de la transición al Nuevo Marco Normativo, la entidad deberá aplicar lo dispuesto en el Instructivo 002 de 2015, en el cual están definidas tres posibilidades para la determinación del valor de los bienes aquí clasificados, incluida la depreciación, como son:

- a. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor.
- b. Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición.
- c. 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 literales a) Si se tiene un bien mueble o equipo de oficina cuyo valor de compra fue de \$15 millones y al 31 de diciembre su valor en libros es de \$3 millones, el cual ya fue depreciado por 7 años y le restan por depreciar 3 años. Es correcto que el saldo inicial sean los \$3 millones y la vida útil corresponde a los 3 años restantes o es necesario calcular una nueva vida útil; y Literal c) Es correcto tomar como saldo inicial el valor en libros para todos los bienes a excepción de terrenos y edificaciones, debe tenerse en cuenta:

En el caso de los bienes adquiridos en una transacción sin contraprestación que correspondería a los bienes respecto de los cuales se consulta, por ser bienes entregados por el Fondo Rotatorio, aplicaría la posibilidad del punto i. que señala el instructivo para determinar los saldos iniciales, esto es al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro del valor según el cual el valor del bien corresponderá al valor de mercado o al costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió, si lo anterior no es posible la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.

Respecto de la depreciación, en esta alternativa la depreciación acumulada será recalculada tomando como referencia el costo menos el valor residual, si aplica y la nueva vida útil considerando que el bien aún está en uso por lo que puede generar potencial de servicio por consumir. Utilizando la nueva alícuota determinará la depreciación que tendría el activo según el porcentaje de vida útil ya transcurrida hasta la fecha de la transición. La diferencia entre la depreciación acumulada en libros y la nueva depreciación calculada afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Por lo anterior, no es posible señalar, en el ejemplo planteado, si la vida útil restante del bien es de tres años debido a que es necesario examinar el estado del bien para definir si efectivamente esa es la vida útil restante del mismo y en consecuencia variará o no el valor de la depreciación acumulada a 31 de diciembre de 2017.

Ahora, en relación con el saldo inicial de los bienes de Propiedad, planta y equipo se determinará conforme a los parámetros señalados en el Instructivo 002 de 2015, así:

Literal b) Se tiene previsto actualizar los bienes por un índice general de precios en este caso el IPC. Para la actualización se debe tomar el saldo en libros, el IPC de 2017 o desde cuál fecha se actualiza dicho bien?

Literal d) Los terrenos y edificaciones fueron valuados al 31 de diciembre de 2015, es correcto actualizar dicho avalúo por el IPC acumulado de los años 2016 y 2017 y qué sucede con la depreciación acumulada?

En este caso la entidad utiliza la alternativa iii que señala: 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.

Cuando en cumplimiento de la normatividad del RCP precedente la entidad realizó avalúos de los bienes, el último avalúo válido es el de 2015, podrá actualizar con el índice general o específico de precios, el cual puede tomarse por cada año desde la fecha de la actualización hasta la fecha de la transición o el acumulado por el período que se pretende ajustar.

Ahora, con respecto a la depreciación acumulada se calculará desde la fecha de la actualización hasta la fecha de la preparación de los saldos iniciales, para lo cual, con la vida útil del activo revisada y el valor residual calculará la proporción que corresponda al porcentaje de la vida útil. El valor de la depreciación acumulada aquí calculada se compara con el valor reconocido en la contabilidad, la diferencia afectará la cuenta de Patrimonio de Impactos por transición.

CONCEPTO No. 20182000027231 DEL 11-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Contribuciones, Tasas e Ingresos no tributarios

SUBTEMAS

Reconocimiento contribución Artículo 45 de la Ley 99 de 1993

Doctor
 RODOLFO CICUA PÉREZ
 Profesional de Apoyo DTPS-DAP
 Gobernación de Casanare
 Yopal - Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550001721-2 del 13 de abril de 2018, mediante la cual solicita información relacionada con las cuentas que deben utilizar los municipios para el registro de los recursos que reciben del sector eléctrico en cumplimiento del artículo 45 de la Ley 99 de 1993.

CONSIDERACIONES

La Ley 99 de 1993, “Por la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental, SINA, y se dictan otras disposiciones.” en su Artículo 45º, señala: “Transferencia del Sector Eléctrico. Las empresas generadoras de energía hidroeléctrica cuya potencia nominal instalada total supere los 10.000 kilovatios, transferirán el 6% de las ventas brutas de energía por generación propia, de acuerdo con la tarifa que para ventas en bloque señale la Comisión de Regulación Energética, de la manera siguiente:

El 3% para las Corporaciones Autónomas Regionales que tengan jurisdicción en el área donde se encuentra localizada la cuenca hidrográfica y el embalse, que será destinado a la protección del medio ambiente y a la defensa de la cuenca hidrográfica y del área de influencia del proyecto

El 3% para los municipios y distritos localizados en la cuenca hidrográfica, distribuidos de la siguiente manera:

- a. El 1.5% para los municipios y distritos de la cuenca hidrográfica que surte el embalse, distintos a los que trata el literal siguiente.
- b. El 1.5% para los municipios y distritos donde se encuentra el embalse. (Subrayado fuera de texto)

Cuando los municipios sean a la vez cuenca y embalse, participarán proporcionalmente en las transferencias de que hablan los literales a y b del numeral segundo del presente artículo.

Estos recursos sólo podrán ser utilizados por los municipios en obras previstas en el plan de desarrollo municipal, con prioridad para proyectos de saneamiento básico y mejoramiento ambiental.

1. En el caso de centrales térmicas la transferencia de que trata el presente artículo será del 4% que se distribuirá así:
 - a. Para la Corporación Autónoma Regional para la protección del medio ambiente del área donde está ubicada la planta.
 - b. Para el municipio donde está situada la planta generadora.

Estos recursos sólo podrán ser utilizados por el municipio en obras previstas en el plan de desarrollo municipal, con prioridad para proyectos de saneamiento básico y mejoramiento ambiental.

Parágrafo 1º.- De los recursos de que habla este artículo sólo se podrá destinar hasta el 10% para gastos de funcionamiento.

Parágrafo 2º.- Se entiende por saneamiento básico y mejoramiento ambiental la ejecución de obras de acueductos urbanos y rurales, alcantarillados, tratamientos de aguas y manejo y disposición de desechos líquidos y sólidos.

Parágrafo 3º.- En la transferencia a que hace relación este artículo, está comprendido el pago, por parte del sector hidroenergético, de la tasa por utilización de aguas de que habla el artículo 43.”

De otra parte, la Sentencia No. C-545/94 define los conceptos de:

“Contribución. Expresión que comprende todas las cargas fiscales al patrimonio particular, sustentadas en la potestad tributaria del Estado.

Impuesto. El contribuyente está obligado a pagar el impuesto sin recibir ninguna contraprestación por parte del Estado. No hay una relación de ut des, es decir, los impuestos representan la obligación para el contribuyente de hacer un pago, sin que exista una retribución particular por parte del Estado.

Tasa. La O.E.A. y el B.I.D., al diseñar un modelo de Código Tributario describen la tasa así: "Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva y potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que contribuye al presupuesto de la obligación."

El concepto del Ministerio Público cita opinión del profesor Abel Cruz Santos "...las tasas, también llamadas derechos, provienen de servicios públicos que no obligan a los asociados; sólo los pagan las personas que los utilizan. Se consideran como un precio que cobra el Estado por el servicio prestado. Contrariamente a lo ocurrido con el impuesto, que no supone para quien lo paga contraprestación de ninguna clase".

Contribución Especial. Es un pago por una inversión que beneficia a un grupo de personas, como es el caso de la valorización.

Tarifa. Tabla de impuestos, tasas u otras contribuciones.

Contribuciones Parafiscales. Son los pagos que deben realizar los usuarios de algunos organismos públicos, mixtos o privados, para asegurar el financiamiento de estas entidades de manera autónoma."

En relación con la Nueva normatividad, la Resolución N° 484 de 2017, que contiene las Normas a aplicar por parte de las Entidades de Gobierno, en la Norma de Ingresos, dispone:

"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.
2. 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, las Entidades de Gobierno utilizan el Catálogo General de Cuentas incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución No. 620 del 26 de noviembre de 2015, expedida por la CGN, modificada por la Resolución 468 de 2016, la cual describe la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS como, “Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Los recursos que las entidades territoriales reciben según lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley 99 de 1993, contablemente corresponden a ingresos sin contraprestación, que serán reconocidos cuando la entidad tenga el control sobre el activo, esto es sobre el derecho o la cuenta por cobrar que se deriva de la causación del ingreso, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

Para determinar su clasificación nos remitimos a la definición de Contribución que trae la Corte Constitucional en sentencia C-545/94, según la cual, “comprende todas las cargas fiscales al patrimonio particular, sustentadas en la potestad tributaria del Estado.”, concepto que en el CGC del Nuevo Marco normativo se presenta en la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

CONCEPTO No. 20182000028101 DEL 22-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Depuración de cuentas por cobrar de vigencias 2012 y anteriores, recibidas por la Agencia Nacional de Minería del Servicio Geológico Colombiano

Doctora

JENNY MARROQUIN MUNEVAR

Gestor Grupo Recursos Financieros

Agencia Nacional de Minería

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001694-2, del 11 de abril de 2018, donde solicita un pronunciamiento con respecto a las situaciones que se señalan a continuación, las cuales se derivan del traslado e incorporación en la situación financiera de la Agencia Nacional de Minería, en junio de 2012, de la cartera que en ese momento tenía a cargo el Servicio Geológico Colombiano.

1. Cuando el titular de la obligación allega recibos de pago efectuados al Servicio Geológico Colombiano, INGEONINAS o a las Gobernaciones delegadas, cuya cancelación se produjo en fecha anterior a junio de 2012, sin que las citadas entidades entregaran recursos a la ANM.

2. En desarrollo del proceso de depuración de la base de datos de la cartera recibida, se determina en la actualidad que existen partidas recibidas del Servicio Geológico Colombiano que, una vez verificados los soportes documentales recibidos por parte de la ANM, se encuentran actos administrativos de terminación de los procesos o expedientes que no corresponden a obligaciones ciertas.

3. Como resultado de la evaluación de las obligaciones económicas de los títulos disponibles en los expedientes, se establece que se produjeron pagos (recaudos) en exceso del monto adeudado, sin que la ANM hubiese recibido recurso alguno, estableciendo o determinando saldos a favor de esos deudores.

CONSIDERACIONES

El Decreto N° 445 del 16 de marzo de 2017, por el cual se adiciona el Título 6 a la Parte 5 del Libro 2 del Decreto 1068 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y

Crédito Público y se reglamenta el parágrafo 4° del artículo 163 de la Ley 1753 de 2015, sobre depuración definitiva de la cartera de imposible recaudo de las entidades públicas del orden nacional, prescribe:

“Que se hace entonces necesario expedir la reglamentación del parágrafo 4° del artículo 163 de la Ley 1753 de 2015 en aras de castigar la cartera de imposible recaudo de las entidades públicas del orden nacional, con excepción de las entidades financieras de carácter estatal, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las entidades en liquidación” (...) (Subrayados fuera del texto)

ARTÍCULO 2.5.6.1. Objeto. El presente Decreto reglamenta la forma en la que las entidades públicas del orden nacional, podrán depurar la cartera a su favor cuando sea de imposible recaudo, con el propósito de que sus estados financieros revelen en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial.

ARTÍCULO 2.5.6.2. Ámbito de Aplicación. El presente Decreto aplica a las entidades públicas del orden nacional, con excepción de las entidades financieras de carácter estatal, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las entidades en liquidación.

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.

ARTÍCULO 2.5.6.4. Actuación administrativa. Los representantes legales de las entidades públicas señaladas en el artículo 2.5.6.2. del presente Decreto, declararán mediante acto administrativo el cumplimiento de alguna o algunas de las causales señaladas en el artículo anterior, con base en un informe detallado de la causal o las causales por las cuales se depura, previa recomendación del Comité de Cartera que exista en la entidad o el que para el efecto se constituya.

ARTÍCULO 2.5.6.5. Constitución del Comité de Cartera. En el caso que no exista Comité de Cartera, el representante legal de cada entidad señalada en el artículo 2.5.6.2. del presente Decreto, lo constituirá y reglamentará internamente mediante acto administrativo, el cual estará integrado como mínimo por cinco (5) servidores públicos, quienes tendrán voz y voto, tres de los cuales desempeñarán los siguientes cargos: a. Secretario General, quien

haga sus veces o su delegado, quien lo presidirá. b. Jefe del Área Financiera o quien haga sus veces. c. Jefe del área que tenga delegada la función de cobro de cartera. (...)

ARTÍCULO 2.5.6.6 Competencia y responsabilidad. La responsabilidad y competencia para realizar la depuración, el castigo de los valores y la exclusión de la gestión de los valores contables de cartera recae en el representante legal de cada entidad, quien para tal fin proferirá el acto administrativo que corresponda, previa recomendación del Comité de Cartera. (...)

ARTÍCULO 2.5.6.10. Procedimientos contables. Los procedimientos contables que se requieran para la supresión de los registros contables por cartera de imposible recaudo, que realicen las entidades señaladas en el presente decreto, se harán de conformidad con las normas establecidas por la Contaduría General de la Nación.

ARTÍCULO 2º. Vigencia y derogatorias. El presente decreto rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial y deroga las normas que le sean contrarias". (Subrayados fuera del texto)

Por su parte, el Procedimiento para la evaluación del Control interno contable, dispuesto como anexo a la Resolución N° 193 de 2016, en el numeral 3.2.15 establece que:

"3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

- a. Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b. Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c. Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

- d. Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e. Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

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

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

El Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno, dispuesto como anexo de la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual la CGN expidió el Marco normativo contable que deben aplicar estas entidades a partir del 1º de enero de 2018, en los numerales 6.1.1. y 6.1.2., 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.

(...)

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.

(...)

6.1.2 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.

(...)." (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, la norma de Cuentas por cobrar, contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 484 del 17 de octubre de 2017, “Por la cual se modifica el anexo de la Resolución N°533 de 2015 en lo relacionado con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el artículo 42 de la Resolución N° 533 de 2015, y se dictan otras disposiciones”, establece:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de 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.

2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

2.4. Medición posterior

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

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. 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.

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.

2.5. Baja en cuentas

7. Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 establece la descripción y dinámica de los siguientes grupos y cuentas contables:

“13 - CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan 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 financiero (...)

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).

(...)

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).

(...)

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.

(...) (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

La información financiera de la Agencia Nacional de Minería debe atender la característica fundamental de representación fiel a la que hace referencia el Marco Conceptual dispuesto en el Anexo de la Resolución N° 533 de 2015, lo cual significa que los hechos económicos presentados deben cumplir todas condiciones exigidas para su reconocimiento contable. Ahora bien, frente al saneamiento y la depuración de los saldos contables que representen los derechos pendientes de cobro a favor de esa Agencia, en principio es necesario precisar que lo señalado en la Resolución N° 193 de 2016 emitida por la Contaduría General de la Nación y lo dispuesto en el Decreto 445 de 2017, tienen alcances diferentes, dado que este

último solo versa sobre la depuración definitiva de la cartera de imposible recaudo de las entidades públicas del orden nacional, en tanto que el Numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenibilidad de la citada Resolución se refiere a la depuración de las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables de todas las entidades contables públicas. Como consecuencia de ello, para la aplicación de estas normas deberán tenerse en cuenta los siguientes lineamientos:

1. Las entidades públicas del orden nacional deberán atenerse a lo preceptuado en el Decreto 445 de 2017, en lo relacionado con la depuración de la cartera, en cuanto estén contempladas en su ámbito de aplicación. Para los efectos de la depuración de los demás cifras y datos contenidos en sus Estados contables, deberán acogerse a lo estipulado en la Resolución 357 de 2008 o la Resolución 193 de 2016, según corresponda a su vigencia.
2. Las entidades públicas del orden nacional deberán constituir un Comité de cartera, de conformidad con lo preceptuado en el Decreto N° 445 de 2017, el cual deberá sesionar en forma independiente del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, durante la vigencia de ese decreto y dentro de los parámetros establecidos en el mismo.
3. Las entidades contables públicas diferentes a las contempladas en el ámbito de aplicación del Decreto N° 445 de 2017, para efectos de la depuración de sus derechos pendientes de cobro, deberán aplicar lo dispuesto en la Resolución N° 193 de 2016, según les corresponda, incluyendo lo relacionado con la cartera.

Por lo anterior, en atención a lo señalado en el Decreto N° 445 del 16 de marzo de 2017, por el cual se adiciona el Título 6 a la Parte 5 del Libro 2 del Decreto 1068 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público y se reglamenta el parágrafo 4° del artículo 163 de la Ley 1753 de 2015, corresponde a la Agencia Nacional de Minería proceder a la depuración definitiva de todas las partidas incluidas en la base de datos de cartera, siempre que se demuestre que se presentan las siguientes situaciones:

- Partidas que no representen derechos de cobro a favor de la ANM.
- Saldos de cartera que no es posible lograr el cobro a través de la jurisdicción coactiva.
- Derechos de imposible cobro por cuanto operó alguna causal relacionada con su extinción.
- Derechos reconocidos, que al evaluar la probabilidad de cobro se demuestra que no existe posibilidad alguna que se produzca un recaudo o flujo de económico a favor de la entidad.

Igualmente, a partir del 1º de enero de 2018 en desarrollo del nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno, la Agencia deberá considerar que los derechos de cobro que de antemano evidencien una probabilidad nula de recaudo, no deben mantenerse en el estado de situación financiera de la entidad, por cuanto no cumplen los requisitos básicos para su reconocimiento como activos, y de hacerlo distorsionarían la información financiera revelada, lo cual obliga a efectuar la baja en cuentas.

Ahora bien, con fundamento en lo dispuesto en el numeral 3.2.15 de la citada Resolución N° 193 de 2016, la ANM debe retirar los pasivos registrados cuando se cumpla alguna de las situaciones señaladas a continuación:

- Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad alguna de salida de recursos (pago).
- Obligaciones reconocidas sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Del mismo modo, si en desarrollo del proceso de depuración de la base de datos de la cartera, se determina la existencia de derechos o de obligaciones a cargo de la entidad, no reconocidos en el sistema de información contable, también le corresponde incorporar tales derechos en la situación financiera de la misma. Para ello deberá adoptar e implementar una política operativa que señale el procedimiento administrativo a seguir para autorizar la baja en cuentas correspondiente.

Igualmente, respecto de las partidas registradas en la base de datos de la cartera a cargo de la ANM, la entidad debe efectuar las estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para tal efecto, por lo menos al final del periodo contable, deberá verificar si existen indicios de deterioro. Para las cuentas por cobrar que sean individualmente significativas, la evaluación de indicios puede realizarse de manera individual, y para aquellas que no sean individualmente significativas, se puede realizar individual o colectivamente. En caso de hacerse de forma colectiva, las cuentas por cobrar que se agrupen deben compartir características similares de riesgo crediticio

Con fundamento en lo anterior, se responde a cada uno de los casos planeados en la consulta:

1. Cuando el deudor demuestra que había efectuado el pago respectivo antes de la cesión de los derechos a favor de la ANM por parte del Servicio Geológico Colombiano.

En tal caso, ante la inexistencia de una cuenta por cobrar, dado que las partidas registradas en la base de datos no representen derechos de cobro a favor de la entidad, corresponde a la Agencia adelantar las acciones para efectuar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, afectando con ello el patrimonio en la cuenta 3109 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Para ello, de conformidad con lo dispuesto en el Decreto N° 445 de 2017, la ANM deberá adoptar e implementar una política operativa donde se señale el procedimiento administrativo a seguir evaluar y autorizar la baja en cuentas.

2. Cuando se demuestra que los saldos de cartera trasladados por el Servicio Geológico Colombiano no corresponden a derechos ciertos de cobro.

En este caso el procedimiento a seguir es el señalado en el numeral anterior, lo que significa que se deberá efectuar la baja en cuentas, previo cumplimiento del procedimiento adoptado internamente por la ANM para adelantar la evaluación y autorización de tal acción.

3. Cuando se demuestra que antes de producirse el traslado de los derechos por parte del Servicio Geológico Colombiano, los deudores habían efectuado pagos en exceso y que tal obligación debe ser reconocida por la ANM

Al respecto es necesario precisar que la Contaduría General de la Nación no tiene competencia para señalar si legalmente el reconocimiento de tal obligación debe o no efectuarlo la ANM, asunto que deberá dilucidarse a partir de la evaluación que realice el área jurídica de esa entidad. Por tanto, si luego de ese análisis jurídico se comprueba la existencia de una obligación vigente a cargo de la ANM, a favor de quien efectuó pagos en exceso, se deberá incorporar el pasivo respectivo afectando con ello el patrimonio en la cuenta 3109 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Para ello, de conformidad con lo dispuesto por la CGN en el anexo de la Resolución N° 193 de 2016, la ANM deberá adoptar e implementar una política operativa donde se señale el procedimiento administrativo a seguir evaluar y autorizar la incorporación de los pasivos que surjan en contra de la entidad.

CONCEPTO No. 20182000028111 DEL 22-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Definición de la tasa de interés de mercado que debe utilizar el Fondo Especial de Vivienda para el cálculo del deterioro de cartera.

Doctor

JHON JAIRO CASTRO GAMBOA

Coordinador Cartera

Fondo Especial de Vivienda

Cali - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550001702-2, del día 11 de abril de 2018, en la cual solicita concepto donde se defina la tasa de interés de mercado que debe utilizar el Fondo Especial de Vivienda para el cálculo del deterioro de la cartera, de acuerdo a las siguientes solicitudes:

“1. ¿Cuál es la tasa que debemos emplear en nuestro caso del fondo especial de vivienda, entendiéndose que somos una entidad dedicada a dar subsidios de vivienda y créditos de vivienda tipo VIS y VIP a la comunidad de la ciudad de Cali con bajos recursos?

2. Es posible que ustedes nos permitan información de dicha tasa a través de su base de datos.

3. Si no hubiere tasa alguna que permita hacer lo establecido en la norma, ¿cuál tasa debería el FEV utilizar para calcular su deterioro de la cartera y reflejar de una manera adecuada su realidad financiera?”

En comunicación telefónica con el Doctor Jhon Castro, confirma que la cartera de la Entidad está compuesta por los préstamos de crédito de vivienda que realiza la Entidad para la adquisición de vivienda tipo VIS y VIP por medio de Programas propios o Convenios Asociativos, donde en el primero es la Entidad la encargada de ejecutar y entregar el proyecto de vivienda y la deuda se da directamente con el FEV; y en la segunda modalidad el FEV entrega el lote donde una constructora ejecuta el proyecto de vivienda y la deuda es recaudada por la constructora y debe retribuir al FEV el valor del lote entregado. Así mismo señala que en información obtenida por la Entidad, ha logrado validar en otras Entidades, con la misma actividad, que las tasas utilizadas son más altas para este tipo de préstamos.

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; (...)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“3. PRÉSTAMOS POR COBRAR (...)

3.2. Clasificación

2. Los préstamos por cobrar se clasificarán en la categoría de costo amortizado.

3.3. Medición inicial

3. 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 o por beneficios a los empleados en el resultado del periodo, excepto cuando se hayan pactado condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido o como un beneficio a los empleados pagado por anticipado, según corresponda. (...)

3.4. Medición posterior

6. 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 costo amortizado del préstamo por cobrar por la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con su costo amortizado en la fecha de medición.

7. El rendimiento efectivo se reconocerá como mayor valor del préstamo por cobrar y como ingreso en el resultado del periodo. En caso de haberse reconocido un activo diferido o un beneficio a los empleados pagados por anticipado asociado a la medición inicial de un préstamo, sobre el cual se hayan pactado condiciones para acceder a una tasa de interés inferior a la del mercado, estos se reconocerán como gasto por subvención o por beneficio a los empleados en el resultado del periodo, con base en el cumplimiento de las condiciones pactadas.

8. Los intereses recibidos reducirán el valor del préstamo por cobrar, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo, de acuerdo con la contraprestación recibida.

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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

El Marco normativo para las Entidades de Gobierno en la norma de Préstamos por Cobrar al referirse en la medición posterior y al cálculo del deterioro determinó, que la entidad aplicará como factor de descuento la tasa de interés efectiva del préstamo en la fecha de medición, tasa que se encuentra definida directamente por la Entidad en cada uno de los préstamos otorgados.

CONCEPTO No. 20182000030551 DEL 06-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento a seguir para efectuar el reconocimiento contable de una sanción impuesta a un funcionario de la entidad por incumplimiento de sus responsabilidades contractuales

Doctor

JACKSON ANDRÉS CARVAJAL FLÓREZ

Contratista

Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550001321-2, del día 06 de marzo de 2018, en la cual se señala:

“La entidad (Colciencias) interpuso (Sic) una sanción disciplinaria en contra de un funcionario de la misma, amparada en la Ley 734 de 2002 Artículo 172 y en el Decreto 849 de 2016 Artículo 5 numeral 24. Dicha sanción es descontada mensualmente dentro de la nomina (Sic), como una deducción a favor del MHCP.

Teniendo en cuenta la naturaleza de Colciencias y la entrada en vigencia de las NICSP, cual es la dinámica contable que la entidad debe utilizar para el reconocimiento de la sanción que se le interpuso (Sic) al funcionario?”

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

CONSIDERACIONES

Los siguientes artículos de la Ley 734 del 05 de febrero del 2002, emitida por el Congreso de Colombia y por la cual se expide el Código Disciplinario Único, establecen:

“CAPITULO SEGUNDO

Clasificación y límite de las sanciones

Artículo 44. Clases de sanciones. El servidor público está sometido a las siguientes sanciones:

1. Destitución e inhabilidad general, para las faltas gravísimas dolosas o realizadas con culpa gravísima...
2. Suspensión en el ejercicio del cargo e inhabilidad especial para las faltas graves dolosas o gravísimas culposas...
3. Suspensión, para las faltas graves culposas.
4. Multa, para las faltas leves dolosas.
5. Amonestación escrita, para las faltas leves culposas...

CAPITULO QUINTO

Segunda Instancia...

TITULO X

EJECUCION Y REGISTRO DE LAS SANCIONES...

Artículo 173. Pago y plazo de la multa. Cuando la sanción sea de multa y el sancionado continúe vinculado a la misma entidad, el descuento podrá hacerse en forma proporcional durante los doce meses siguientes a su imposición; si se encuentra vinculado a otra entidad oficial, se oficiará para que el cobro se efectúe por descuento. Cuando la suspensión en el cargo haya sido convertida en multa el cobro se efectuará por jurisdicción coactiva.

Toda multa se destinará a la entidad a la cual preste o haya prestado sus servicios el sancionado, de conformidad con el Decreto 2170 de 1992.

Si el sancionado no se encontrare vinculado a la entidad oficial, deberá cancelar la multa a favor de ésta, en un plazo máximo de treinta días, contados a partir de la ejecutoria de la decisión que la impuso. De no hacerlo, el nominador promoverá el cobro coactivo, dentro de los treinta días siguientes al vencimiento del plazo para cancelar la multa.

Si el sancionado fuere un particular, deberá cancelar la multa a favor del Tesoro Nacional, dentro de los treinta días siguientes a la ejecutoria de la decisión que la impuso, y presentar la constancia de dicho pago a la Procuraduría General de la Nación.

Cuando no hubiere sido cancelada dentro del plazo señalado, corresponde a la jurisdicción coactiva del Ministerio de Hacienda adelantar el trámite procesal para hacerla efectiva. Realizado lo anterior, el funcionario de la jurisdicción coactiva informará sobre su pago a la Procuraduría General de la Nación, para el registro correspondiente.

En cualquiera de los casos anteriores, cuando se presente mora en el pago de la multa, el moroso deberá cancelar el monto de la misma con los correspondientes intereses comerciales...” (Subrayados fuera del texto)

Por su parte, el Decreto 1848 del 4 de noviembre de 1969 emitida por el Presidente de la República de Colombia en ejercicio de la facultad que le confiere el ordinal 3º del artículo 120 de la Constitución Nacional, por el cual se reglamenta el Decreto 3135 de 1968, decreta:

Así mismo, la Resolución N° 1059 del 13 de octubre de 2017, emitida por el Director General del Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación-COLCIENCIAS, “Por la cual se da cumplimiento a una sanción disciplinaria impuesta al Señor Víctor Manuel Hernández Rivera, en su condición de Conductor Mecánico, código 4103, grado 15...”, considera:

“...impuso sanción disciplinaria consistente en MULTA de quince (15) días de salario básico devengado para la época de comisión de los hechos, equivalente a Quinientos Setenta y Tres Mil Cuatrocientos Cinco pesos M/cte. (\$573.405), en los términos del numeral 4 del artículo 44 de la Ley 734 de 2002. Decisión que fue notificada personalmente al disciplinado el día 2 de octubre de 2017...

La decisión cobró ejecutoria el 6 de octubre de 2017, bajo el entendido que los efectos jurídicos se surten al vencimiento de los tres días siguientes a la notificación personal o por edicto, a la luz de lo establecido en el inciso segundo del artículo 109 de la Ley 734 de 2002. Lo anterior teniendo en cuenta que el disciplinado no interpuso recurso de apelación en contra del fallo de primera instancia...

En consecuencia, de lo anterior, la Secretaria General - Talento Humano podrá hacer el descuento en forma proporcional durante los doce meses siguientes a su imposición a la luz de lo establecido en el artículo 173 de la Ley 734 de 2002.” (Subrayados fuera de texto)

En los siguientes artículos de la citada resolución se resuelve:

“ARTÍCULO PRIMERO. Sanción: hacer efectiva la sanción disciplinaria (...) en cumplimiento de lo ordenado por el fallo de primera instancia de fecha 28 de septiembre de 2017 emitido por la Secretaría General de Colciencias dentro del proceso disciplinario 014-05-2015, de conformidad con lo expuesto en la parte considerativa del presente proveído.

PARÁGRAFO: Para hacer efectiva la sanción la Secretaría General - Talento Humano (nómina) podrá realizar el descuento en los términos del artículo 173 de la Ley 734 de 2002”

Ahora bien, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, anexo al Marco normativo para entidades de gobierno 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.”

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos incorporadas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones en especial la Resolución N° 484 de 2017, establece:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de 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.” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas contables:

“1311- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

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

4110- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con los fundamentos expuestos se concluye lo siguiente:

A partir del 1 de enero de 2018 las Entidades de Gobierno deberán aplicar el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones en especial la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones. Bajo este contexto las entidades contables públicas sujetas a éste ámbito de aplicación, no aplicarán las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público NICSP, toda vez que estas corresponden a normas expedidas por un regulador internacional, sino la regulación local emitida por la Contaduría General de la Nación, antes mencionada.

Ahora bien, considerando el artículo 173 de la Ley 734 del 2002 que indica entre otras cosas, que las multas se destinarán a la entidad a la cual preste o haya prestado sus servicios el sancionado, a Colciencias le corresponde efectuar el reconocimiento de la sanción como un derecho e ingreso, para esto debitará la subcuenta 131104-Sanciones, de la cuenta 1311- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 411004-Sanciones, de la cuenta 4110- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, derecho que será disminuido con los pagos o abonos que efectúe el afectado, por cualquier medio.

CONCEPTO No. 20182000031131 DEL 07-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Pertinencia de calcular deterioro y reclasificar cuentas por cobrar a cuentas de difícil recaudo.

Doctor

JACKSON ANDRÉS CARVAJAL

Contador

Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación - COLCIENCIAS

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550001978-2, del día 30 de abril de 2018, en la cual solicita se indique si es pertinente realizar valoraciones de deterioro, así como reclasificaciones a cuentas por cobrar de difícil recaudo, en las cuentas por cobrar de la Entidad dada la entrada en vigencia del nuevo Marco Normativo, de acuerdo a las siguientes condiciones:

“En el antiguo marco normativo existía que la cuenta deudores no era motivo de cálculo de provisión, de acuerdo con lo estipulado en las normas Técnicas Relativas a los Deudores, en su numeral 156, que indicaba: “El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades del gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.” y varios conceptos agregaban que los deudores que no estaban asociados a la producción de bienes y servicios tampoco era pertinente realizar reclasificaciones a las cuentas de difícil recaudo.

Actualmente en cuentas por cobrar, Colciencias maneja los saldos no ejecutados de los convenios y que deben reintegrar por los beneficiarios de los mismos, conforme al concepto 20087-116716, los intereses moratorios de dichos saldos, y los recobros a EPS por concepto de incapacidades de funcionarios. Los cuales considero no están asociados a una producción de bienes y servicios individualizables.”

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, anexas a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

“4.1. Características fundamentales

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

4.1.2. 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)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“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.

2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo. (...)

2.4. Medición posterior

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

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. 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. (...)

2.5. Baja en cuentas

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

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

“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.” (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.

Por ello, en relación a la pertinencia de realizar cálculos de deterioro, la Norma de Cuentas por cobrar para la medición posterior indica que se debe evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro, cualquiera sea el rubro en que se encuentre clasificada la cuenta por cobrar, a efectos de determinar el estimativo de la posible pérdida de valor por el desmejoramiento de las condiciones crediticias o el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor, lo cual se materializa si el valor en libros es superior al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, caso para el cual la diferencia será registrada en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1386 - DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

En cuanto a la reclasificación de cuentas por cobrar, se debe tener presente que éstas son susceptibles de ser clasificadas a cuentas por cobrar de difícil recaudo, situación que se presenta como consecuencia de la existencia de criterios relacionados con niveles considerables de antigüedad o morosidad, en comparación con los plazos normales estipulados por la Entidad para la recuperación de saldos, independientemente si los importes están o no relacionados con la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables. La reclasificación de las cuentas por cobrar se registrará debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1385 - CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO y acreditando la subcuenta y cuenta de origen de la cuenta por cobrar que sufre la reclasificación.

CONCEPTO No. 20182000031141 DEL 07-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Deterioro de las cuentas por cobrar, deudas insolutas e intereses de mora. Determinación del control sobre infraestructura para la prestación de servicios públicos.

Doctor

NICOLÁS GALLEGO LONDOÑO

Docente

Universidad de la Amazonía

Florencia - Caquetá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) N° 2018550001976-2 del día 30 de abril de 2018, mediante la cual solicita:

1. Frente a la norma de cuentas por cobrar para entidades de gobierno, el cálculo del deterioro se determina por la diferencia entre el valor en libros y el valor presente de los flujos futuros de la misma, a una tasa de descuento. Al respecto surgen las siguientes inquietudes:

“- ¿Lo anterior implica que solo las deudas que se deban pagar en el futuro, pueden ser deterioradas al existir evidencia objetiva de las causas que lo generan?

- ¿Cómo se debe proceder con las deudas ya vencidas? ¿Son objeto de deterioro?

- En un taller realizado por ustedes en Neiva, presentaron un caso de este tipo y se calculó el deterioro por el valor total de la deuda insoluta.

- ¿Los intereses de mora no se entenderían que reponen el deterioro de las mismas?”

2. Varios municipios del país han entregado infraestructura para la prestación de los servicios de AAA a las ESP. En los contratos se indica que seguirán siendo del municipio, incluidas las obras que estas últimas ejecuten. Por tanto, si bien es cierto que la empresa percibirá beneficios futuros y controla en cierto modo de forma parcial estos bienes, y teniendo en cuenta que el control no es absoluto, toda vez que la ESP no puede disponer de estos. Se solicita aclarar si el reconocimiento de estos activos debe quedar en los estados financieros del municipio o de la ESP.

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

CONSIDERACIONES

Pregunta 1

Dentro del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 484 de 2017 que modificó el anexo a la Resolución 533 de 2015, y sus modificaciones, se definen los siguientes aspectos para las cuentas por cobrar y préstamos por cobrar:

“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.

2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

2.4. Medición posterior

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

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. 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.

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.

El Diccionario de términos de contabilidad pública emitido por la Contaduría General de la Nación define interés de mora, en los siguientes términos:

“Interés de mora. Costo que se cobra adicionalmente al estipulado inicialmente en una obligación o contrato, para compensar un retraso en el pago o por el incumplimiento de los compromisos.”

Pregunta 2

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, define los activos 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.

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. (...)

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

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

Pregunta 1

Se aplica cálculo por deterioro de valor a las cuentas por cobrar, que presenten evidencia objetiva en el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, teniendo en cuenta que dicha evaluación, debe realizarse al menos al final del periodo contable. Por lo tanto, serán objeto de deterioro todas las cuentas por cobrar, independientemente del plazo inicialmente pactado, siempre que su valor en libros sea mayor al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, descontados a una tasa de interés efectiva en la fecha de medición del deterioro, previa evaluación efectuada cuando se presentan los indicios de deterioro, por razones de la existencia objetiva del incumplimiento en los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, y en todo caso al final de cada período contable.

Como consecuencia de ello, las cuentas vencidas, las cuentas que se pagan a futuro y la deuda insoluble, términos por usted invocados, son objeto de deterioro, siempre que se cumplan las condiciones expuestas en el párrafo inmediatamente anterior.

Ahora bien, respecto a su inquietud frente a si los intereses de mora reponen el deterioro de las cuentas por cobrar, es pertinente aclarar que si bien se refieren a un aspecto aparentemente igual, tienen connotaciones y alcances diferentes, tal como puede observarse a continuación:

- a. Los intereses de mora representan una sanción que tiende a compensar retrasos en los pagos o incumplimiento de los compromisos, en tanto que el deterioro, además de estos, está relacionado con la pérdida de las condiciones crediticias del deudor.
- b. El reconocimiento de los intereses de mora, representa un ingreso, y a contrario sensu el reconocimiento del deterioro constituye un gasto.
- c. Los intereses de mora devienen de ordenamiento legal o contractual, en cambio el deterioro está ligada directamente con un fenómeno económico, es decir, representa la pérdida del valor del dinero en el tiempo.
- d. El reconocimiento contable de los intereses de mora, no garantiza el resarcimiento de los daños ocasionados por el incumplimiento o retraso en los pagos, a menos tales intereses se perciban efectivamente, razón por la cual estos también pueden ser objeto de reconocimiento de deterioro, en caso que al igual que la cuenta principal, su valor en libros sea mayor al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados.

Pregunta 2

En relación con el reconocimiento de la infraestructura cuya titularidad jurídica es del municipio, pero los beneficios los percibe la ESP, en la prestación de servicios de acueducto, alcantarillado y aseo, es necesario revisar para cuál de estas dos entidades se constituye un activo. En el caso el municipio, deberá evaluar lo establecido en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones y la ESP el Marco Conceptual para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones. Dentro de condiciones para el reconocimiento de activos, establecidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, corresponden a recursos controlados por la entidad de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, anotando que al evaluar si existe o no control sobre un bien la entidad debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del bien o restringir su uso, la forma de garantizar que el bien se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre

la capacidad de generar beneficios económicos por el uso del bien. Además de considerar que, en algunos casos, el control del activo puede darse aun cuando no se cuente con la titularidad del activo, si la entidad asume los riesgos y beneficios asociados al mismo.

Por lo anterior, para determinar si estos activos cumplen con las condiciones para el reconocimiento como activos, el Municipio y la ESP deben realizar conjuntamente juicios profesionales de manera integral, a efectos de definir cuál es la entidad que debe reconocer el activo, garantizando así su reconocimiento en el estado financiero de situación de una sola de ellas.

CONCEPTO No. 20182000031651 DEL 14-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingresos fiscales Otros ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento contable a seguir con los intereses generados en la contribución por valorización, donde el contribuyente solicita un refinanciamiento de la obligación.

Doctor

RICHARD DURÁN JAIMES

Profesional de Contabilidad

Alcaldía de Bucaramanga

Bucaramanga - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002043-2, del día 03 de mayo de 2018, en la cual se señala:

“El Municipio de Bucaramanga liquidó en el año 2013 la contribución por valorización para cada predio de la ciudad, e hizo el correspondiente reconocimiento contable de dichos ingresos al código 411061 Contribuciones (cr) y su contrapartida una cuenta por cobrar al código 140160 Contribuciones (db) (Hoy día reclasificada por convergencia a NICSP al código 131127). Dicha cuenta por cobrar la descargamos conforme a las normas (Sic) en la medida en que se van realizando los pagos o abonos.

Iniciado el proceso de cobro, mucho de los deudores da (Sic) aplicabilidad a lo contemplado por el Acuerdo Municipal 061 de diciembre 16 de 2010, el cual reza de la siguiente manera:

Artículo 74. REFINANCIACIÓN. Vencido o no el plazo general otorgado para el pago, podrá el contribuyente solicitar ante la autoridad competente que su gravamen, junto con los intereses causados, le sean convertidos en capital, estableciendo así un nuevo monto de la deuda sobre la cual deberá proyectarse el interés de financiación que se estipule y que será pagadero dentro del plazo que para el efecto se considere, o en el plazo que reste para vencerse el cobro de la contribución de acuerdo a lo fijado en el Acto Administrativo Distribuidos. (El subrayado es nuestro)

Vencido el plazo para el pago, el Municipio ha realizado los reconocimientos por los intereses causados a la cuenta 411003 Intereses (cr) y su contrapartida una cuenta por cobrar al código 131103 Intereses (db).

Consulta: ¿Cuál es el reconocimiento contable que debe realizar el Municipio de Bucaramanga cada vez que un contribuyente se acoja legalmente a lo establecido en el artículo 74 en la conversión de intereses a capital, capital que actualmente se refleja en la cuenta 131127 Contribuciones, e intereses que se encuentran causados en la cuenta 131103 Intereses?"

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

CONSIDERACIONES

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)

Por su parte, el acuerdo N° 061 del 16 de diciembre del 2010, emitido por el Concejo de Bucaramanga en desarrollo de sus facultades, y por medio del cual se expide el estatuto de

la contribución de valorización del Municipio de Bucaramanga, y se dictan otras disposiciones, establece:

“TITULO I.

NATURALEZA JURÍDICA, PRINCIPIOS Y ELEMENTOS DE LA CONTRIBUCIÓN DE VALORIZACIÓN

ARTICULO 1. DEFINICIÓN. La contribución de Valorización es un gravamen real sobre la propiedad inmueble, sujeta a registro, destinado a la construcción de una obra, plan o conjunto de interés público que se impone a los propietarios o poseedores de aquellos bienes inmuebles que se beneficien con la ejecución de las obras.

(...)

El ingreso generado por la contribución de valorización se invertirá en la construcción de las mismas obras que la generan, incluyendo las obras complementarias.

(...)

ARTICULO 3. HECHO GENERADOR. El hecho generador es el de una obra, plan o conjunto de obras de interés público, que reporten un beneficio a la propiedad inmueble.

ARTICULO 4. SUJETO ACTIVO. Es sujeto activo de la contribución de valorización, el MUNICIPIO DE BUCARAMANGA.

ARTICULO 5. SUJETO PASIVO. Los sujetos pasivos de la contribución de valorización son las personas naturales o jurídicas, patrimonios autónomos, sucesiones ilíquidas, y en general todos los propietarios(as) o poseedores(as) de inmuebles ubicados dentro de la zona de influencia de la obra declarada de interés público, a financiar por la contribución de valorización, que reciban o recibieren un beneficio como consecuencia de la ejecución de una obra, plan o conjunto de obras de interés público.

ARTICULO 6. BASE GRAVABLE. La base gravable está constituida por el costo de la respectiva obra dentro de los límites del beneficio que ella produzca a los inmuebles que han de ser gravados, entendiéndose por costo todas las inversiones que una obra, plan o conjunto de obras de interés público requiera, adicionadas en un veinte por ciento (20%), destinado a gastos de distribución, recaudo de las contribuciones, imprevistos y demás gastos administrativos de la Oficina de Valorización Municipal.

(...)

PARAGRAFO. Cuando las contribuciones fueren distribuidas después de ejecutada la obra, la base gravable será el costo total o parcial de la obra y no se recargará con el porcentaje para imprevistos.

TITULO II

EL BENEFICIO DE LA CONTRIBUCIÓN DE VALORIZACIÓN

CAPITULO I

DEL BENEFICIO

ARTICULO 7. DEFINICIÓN. Se denomina Beneficio el mayor valor económico que adquieren o han de adquirir los predios y/o inmuebles por la ejecución de una obra o conjunto de obras de Interés público.

(...)

CAPITULO VII

RECAUDO

ARTICULO 64. RECAUDO DE LA CONTRIBUCION: Una vez en firme el acto administrativo que distribuye la contribución de valorización, el MUNICIPIO adquiere el derecho de percibirla y el contribuyente asume la obligación de pagarla. Si éste no cumple voluntariamente con su obligación, el MUNICIPIO podrá exigir su cumplimiento mediante el ejercicio de la Jurisdicción Coactiva.

ARTICULO 65. FORMA DE PAGO. El Comité de Valorización, establecerá el pago de la contribución hasta en 60 cuotas de amortización y de financiación, durante el periodo de recaudo.

En caso de realizar el pago de la contribución en una sola cuota y dentro del tiempo definido como pronto pago, se hará beneficiario de los incentivos establecidos.

ARTICULO 66. PLAZO PARA EL PAGO. Las contribuciones serán exigibles desde la fecha que quede ejecutoriado el acto administrativo que la distribuye o desde la fecha que el mismo acto señale.

Para los contribuyentes que se acogen al pago diferido, deberá pagar dentro del plazo establecido para el pago por cuotas.

ARTICULO 67. AMPLIACIÓN DEL PLAZO. El Comité de Valorización podrá conceder ampliación del plazo para el pago del gravamen hasta por dos (2) años sobre el plazo general otorgado.

(...)

PARÁGRAFO SEGUNDO. En caso de concederse ampliación al plazo, se cobrarán al contribuyente los intereses de financiación fijados en el decreto distribuidor.

ARTICULO 68. OTRAS FORMAS DE PAGO: El contribuyente podrá proponer en forma escrita, otras formas de pago al MUNICIPIO, quien estudiará la solicitud y convendrá con el contribuyente la nueva forma de pago siempre y cuando ésta sea equivalente en términos financieros, de conformidad con las directrices que para tal efecto establezca el Comité de Valorización.

(...)

ARTICULO 71. INTERESES DE FINANCIACIÓN Y SANCIÓN POR MORA. El Municipio en el eventual caso en que los intereses de financiación señalados por la Superintendencia Bancaria sean inferiores a los señalados en el Acto Administrativo Distribuidor, deberá ajustarlos, como máximo a los determinados por la Superintendencia Bancaria. La sanción por mora se ajustará de conformidad con lo establecido en el Decreto 1333/86 y Art. 238 demás normatividad legales vigentes.

Los intereses de financiación se generan desde el momento en que el monto total de la contribución de valorización asignada sea distribuido en cuotas para su cancelación en un periodo determinado, hasta el momento del incumplimiento en el pago de la mensualidad establecida, constituyéndose el día siguiente como el primero en la generación de la mora en su pago.

El interés de mora se liquidará sobre el saldo insoluto de la contribución, si han expirado los plazos o sobre las cuotas causadas y no pagadas si el plazo se encuentra vigente.

(...)

ARTICULO 74. REFINANCIACIÓN. Vencido o no el plazo general otorgado para el pago, podrá el contribuyente solicitar ante la autoridad competente que su gravamen, junto con los intereses causados, le sean convertidos a capital, estableciendo así un nuevo monto de la deuda sobre la cual deberá proyectarse el interés de financiación que se estipule y que será pagadero dentro del plazo que para el efecto se considere, o en el plazo que reste para

vencerse el cobro de la contribución de acuerdo a lo fijado en el Acto Administrativo Distribuidor.” (Subrayados fuera de texto)

(...)

Ahora bien, 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 en especial la Resolución N° 484 de 2017, 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.

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.”

Así mismo, el marco normativo para Entidades de Gobierno expedido por la Contaduría General de la Nación, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones en especial la Resolución N° 484 de 2017, establece en la norma de Cuentas por Cobrar 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.

2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 139 de 2015, establece la descripción y dinámica contable de las siguientes cuentas:

“1311 - CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

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

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.

4802-FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

(...)

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.

(...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos...”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Es importante precisar que la Alcaldía de Bucaramanga deberá 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 financiación.

El pago inoportuno de dicha contribución, da origen al reconocimiento de unos intereses moratorios, que deberán ser liquidados conforme a la reglamentación dispuesta 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 N° 533 de 2015 y sus modificaciones en especial la Resolución N° 484 de 2017, 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 138435-Intereses de mora, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito a la subcuenta 480233 - Intereses de mora, de la cuenta 4802 - FINANCIEROS.

Por su parte, 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 financieros, 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.

Ahora bien, si conforme al artículo 74 del acuerdo N° 061 del 2010, el contribuyente solicita ante la entidad contable pública, una refinanciación de su deuda, donde el valor del gravamen y los intereses causados sean sumados y convertidos en capital, contablemente la Alcaldía de Bucaramanga deberá mantener los registros iniciales, con el fin de conservar la naturaleza del gravamen e intereses, para esto, el valor de la contribución por valorización calculada según los mandatos legales seguirá manteniéndose en la subcuenta 131127- Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y el valor de los intereses reconocidos en las respectivas subcuentas, conforme se indica en los párrafos anteriores.

Por otro lado, la entidad contable pública deberá ajustar los procedimientos internos para el cálculo de dichas obligaciones, a fin de determinar el nuevo monto sobre el cuál se deberá calcular el interés de financiación.

Los intereses generados después del ajuste del monto de la obligación, se reconocerán atendiendo lo párrafos anteriores.

CONCEPTO No. 20182000032561 DEL 21-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Reconocimiento de las multas impuestas en cumplimiento del Código de policía, teniendo en cuenta que un porcentaje de estas le corresponde a la Policía Nacional.

Doctor
GERARDO ELIECER BURBANO GUERRERO
Contador
Alcaldía Municipio de San francisco - Putumayo
San francisco -Putumayo

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550002160-2, del 17 de mayo de 2018, donde solicita un pronunciamiento sobre el procedimiento contable para el reconocimiento de las multas que se imponen en cumplimiento del nuevo Código de policía, teniendo en cuenta que un porcentaje de estas le corresponde a la Policía Nacional.

La consulta se resuelve en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 1801 de 2016, establece en su artículo 180:

“Artículo 180. Multas. Es la imposición del pago de una suma de dinero en moneda colombiana, cuya graduación depende del comportamiento realizado, según la cual varía el monto de la multa. Así mismo, la desobediencia, resistencia, desacato, o reiteración del comportamiento contrario a la convivencia, incrementará el valor de la multa, sin perjuicio de los intereses causados y el costo del cobro coactivo. (...)”

Parágrafo. Las multas serán consignadas en la cuenta que para el efecto disponga las administraciones distritales y municipales, y se destinarán a proyectos pedagógicos y de prevención en materia de seguridad, así como al cumplimiento de aquellas medidas correctivas impuestas por las autoridades de Policía cuando su materialización deba ser inmediata, sin perjuicio de las acciones que deban adelantarse contra el infractor, para el cobro de la misma. En todo caso, mínimo el sesenta por ciento (60%) del Fondo deberá ser destinado a la cultura ciudadana, pedagogía y prevención en materia de seguridad. (...)”

El artículo 2.2.8.4.1 del Decreto 1284 de 2017, dispone lo siguiente:

“Artículo 2.2.8.4.1. Recaudo y administración del dinero por concepto de multas. Los recursos provenientes de las multas del Código Nacional de Policía y Convivencia ingresarán al Fondo Territorial de Seguridad y Convivencia Ciudadana (FONSET), en cuenta independiente dispuesta por las administraciones distritales y municipales, (...)

En cumplimiento del parágrafo del artículo 180 de la ley 1801 de 2016, el sesenta por ciento (60%) de los recursos provenientes del recaudo por concepto de multas se destinará a la cultura ciudadana, pedagogía y prevención en materia de seguridad, de los cuales un cuarenta y cinco por ciento (45%) será para financiar programas, proyectos de inversión y actividades de cultura ciudadana, y un quince por ciento (15%) a la administración, funcionamiento e infraestructura del Registro Nacional de Medidas Correctivas, como elemento necesario para garantizar la prevención a través del recaudo y almacenamiento de información detallada, georreferenciada y en tiempo real del estado de las multas en todo el territorio nacional, lo cual constituye un instrumento imprescindible para el cumplimiento de su función legal. El cuarenta por ciento (40%) restante se utilizará en la materialización de las medidas correctivas impuestas por las autoridades de Policía. (...)

Parágrafo 2. Las administraciones distritales y/o municipales deberán transferir mensualmente el quince por ciento (15%) destinado a la administración, funcionamiento e infraestructura del Registro Nacional de Medidas Correctivas de que trata el presente artículo, dentro de los primeros diez (10) días de cada mes a la cuenta que para tal fin establezca la Policía Nacional.

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera, dispuesto como anexo de la Resolución 533 de 2015, mediante la cual la CGN expidió el Marco normativo que deben atender las entidades de gobierno, establece lo siguiente:

“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. (...)

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

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

(...)

6. 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.

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. (...). (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, las normas dispuestas en el anexo de la Resolución 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las normas anexas a la Resolución 533 de 2015, mediante la cual la CGN expidió el Marco normativo que deben atender las entidades de gobierno, en el Capítulo V- INGRESOS, numeral establecen lo siguiente:

“1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

27. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

1.4.1. Reconocimiento

28. La entidad reconocerá ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales, cuando surja el derecho de cobro originado en liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme, y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad.

(...)

30. 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.

1.4.2. Medición

(...)

32. Las multas y sanciones se medirán por el valor liquidado en el acto administrativo proferido por la autoridad que imponga la multa o sanción. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Los recursos provenientes de las multas del Código Nacional de Policía y Convivencia, de conformidad con el Decreto 1284 de 2017, ingresarán al Fondo Territorial de Seguridad y Convivencia Ciudadana (FONSET) y el 60% del total de estos recursos se destinan a la cultura ciudadana, pedagogía y prevención en materia de seguridad, de los cuales un quince por ciento (15%) deberán transferirse mensualmente a la cuenta que establezca la Policía Nacional con destino a la administración, funcionamiento e infraestructura del Registro Nacional de Medidas Correctivas.

Como consecuencia de lo anterior y teniendo en cuenta que comparte la titularidad del recurso entre el FONSET y la Policía Nacional, para el reconocimiento se debe atender el procedimiento contable que se señala a continuación:

Cada entidad debe reconocer el porcentaje de la multa que le corresponde mediante un débito en la subcuenta 131102 Multas, de la cuenta 1311 CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito a la subcuenta 411002 Multas de la cuenta 4110 CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Cuando el contraventor cancela el valor de la multa en la cuenta independiente que debe disponer la Administración del Municipio de San Francisco (Putumayo), el Fondo Territorial de Seguridad y Convivencia Ciudadana (FONSET) de ese Municipio, reconoce un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el 100% de los recursos recibidos, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 131102-Multas, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS por el porcentaje que corresponde a la Policía Nacional.

Con el giro de los recursos a la Policía, se debita la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

La Policía Nacional, por su parte reconoce un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 131102-Multas, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

CONCEPTO No. 20182000033181 DEL 29-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las deudas de difícil cobro.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las deudas de difícil cobro. Reporte de los derechos al Boletín de Deudores Morosos del Estado -BDME. Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos de Fontic o Fontv, que se transfieren a los operadores públicos del servicio de televisión.

Doctora

SILVIA CAROLINA VELANDIA JARAMILLO
Coordinadora Administrativa y Financiera
Autoridad Nacional de Televisión - ANTV
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002167-2, del 17 de mayo de 2018, en la cual solicita lo siguiente:
“SOLICITUD CONCEPTO DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO

Nos dirigimos a ustedes con el fin de solicitar un concepto sobre el registro de dos deudas de difícil recaudo las cuales la Contraloría General de la República (Sic) ha objetado en los

últimos años señalando que el activo se encuentra sobreestimado por el registro de derechos de cobro en la cuenta 1475-Deudores No Corriente-Deudas de Difícil Recaudo.

Sin embargo, la Autoridad Nacional de Televisión tiene registrado en tal cuenta los derechos de cobro sobre los cuales la entidad adelantó el proceso administrativo coactivo correspondiente como consta en los procesos coactivos 022 de 2014 de Global TV Telecomunicaciones S.A. y 007 de 2010 de Cóndor S.A.

En ese sentido, es importante señalar, que la entidad no ha renunciado a su cobro y, por el contrario, se continúan implementando y ejecutando los mecanismos jurídicos establecidos para exigir su recaudo inmediato, lo que les hace aún más convertibles en efectivo, tal como se entrará a explicar:

I. CASO GLOBAL TV.

En el caso de Global TV, la Contraloría señaló lo siguiente: “El derecho de cobro con una mora mayor a cinco (5) años del proceso con Global TV Telecomunicaciones S.A. por \$ 28.874.405 miles (corresponden a 74 actos administrativos o número de liquidaciones ejecutadas), se encuentra suspendido por liquidación judicial (de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley 1116 de 2006) mediante Auto 630-000636 del 5/04/2017 que ordenó la Superintendencia de Sociedades. La CGR estableció un hallazgo con presunta incidencia fiscal, Hallazgo 42 plasmado en el informe de auditoría a la vigencia 2015”. (...)

Cuando se hace referencia a la pérdida de competencia en el informe citado por la Contraloría en el pie de página No. 5 del oficio ANTV-008, la entidad se refiere es al efecto de la apertura del proceso de liquidación judicial consagrado en el numeral 12 del artículo 50 de la Ley 1116 de 2006 que ordena, de manera imperativa, remitir al juez del concurso todos los procesos de ejecución que estén siguiéndose en contra del deudor.

En cumplimiento de lo anterior, la ANTV remitió el proceso de cobro coactivo y se despojó de la competencia para continuar con la ejecución que venía adelantando a través del proceso coactivo número 022 de 2014 en contra de Global TV Telecomunicaciones S.A., lo que no significa que se haya perdido legitimidad para ejercer las acciones de cobro, pues la entidad no ha perdido su calidad de acreedor, lo que sucede es que, por virtud de la ley, debe acudir al Juez del Concurso para su reclamación. Así, en el marco de la liquidación judicial se realizó la incorporación del expediente en mención y la consecuente reclamación de las acreencias que existían a favor de la ANTV con corte 31 de marzo de 2017 de acuerdo con el procedimiento legalmente establecido en la citada ley de insolvencia empresarial. (...)

En este sentido, es claro que la ANTV no ha renunciado al cobro de las obligaciones a cargo del concesionario, sino que las ha ubicado contablemente en el rubro de difícil recaudo, en virtud de estar sujeta al resultado del proceso liquidatorio.

Como se indicó, en atención a que la liquidación forzosa administrativa obliga a que el procedimiento administrativo de cobro coactivo se incorpore a la liquidación, la ANTV se hizo parte dentro de la liquidación judicial y su acreencia fue reconocida legalmente en la graduación y calificación de créditos, razón por la cual la obligación no puede ser depurada contablemente hasta tanto no termine la respectiva liquidación.

II. CASO CONDOR.

“El proceso con Cóndor S.A. Compañía de Seguros Generales por \$ 910.245 miles con mora de dos (2), nueve (9) años (sic), dado que la aseguradora está en liquidación y el proceso se encuentra en reclamación en sede judicial”. (...)

Toda vez que con la intervención de la sociedad ELITE ENTERTAINMENT S.A. se ordenó la suspensión de todo proceso ejecutivo y/o coactivo y la prohibición de dar inicio a actuaciones de esta naturaleza, la CNTV, el 21 de diciembre de 2010 libró mandamiento de pago solamente en contra de CÓNDOR S.A., para hacer efectiva la cláusula penal del contrato de concesión No. 110 de 2007, así como por el valor de la concesión, cuya liquidación del contrato se produjo mediante Resolución 1002 de 2009 por valor de \$390.200.000 y \$520.044.559, respectivamente, más los intereses de mora causados sobre los citados capitales desde el 9 de febrero de 2010 y hasta cuando se hiciera efectivo el pago total de la deuda en mora. (...)

La Agente Interventora de ELITE ENTERTAINMENT S.A. demandó contractualmente a la CNTV, con ocasión de la expedición de las Resoluciones Nos. 1636 de 2008 y 429 de 2009, demanda a la cual le correspondió el radicado 25000232600020090092101 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca - Sección Tercera.

Igualmente, el 21 de abril de 2010 se radicó demanda contractual contra la CNTV, en relación con las resoluciones No. 1002 de 2008 por la cual se liquidó unilateralmente el Contrato de Concesión No. 110 de 2007 de ELITE ENTERTAINMENT S.A. y No. 1425 de 2009, por la cual se resolvió un recurso un recurso (Sic) y se ordenó pagar las sumas contenidas en la de la (Sic) liquidación.

Enterada la ANTV, de la existencia de la Resolución No 1482 del 5 de agosto de 2013, por medio de la cual la Superintendencia Financiera adoptó la medida de toma de posesión de bienes, haberes y negocios de CÓNDOR S.A. COMPAÑÍA DE SEGUROS GENERALES

“SEGUROS CÓNDOR S.A.”, la ANTV mediante Auto del 21 de noviembre de 2013, decretó la suspensión del proceso coactivo adelantado en contra de la citada Aseguradora, el cual le fue notificado por correo con el radicado No 201300008799 del 03/12/2013.

La Superintendencia Financiera de Colombia mediante la Resolución No 2211 del 5 de diciembre de 2013, ordenó la liquidación forzosa administrativa de CÓNDOR S.A. COMPAÑÍA DE SEGUROS GENERALES “SEGUROS CÓNDOR S.A.”, habiéndose hecho parte la ANTV oportunamente para reclamar las acreencias a favor de la Entidad, para lo cual se incorporó en el proceso de liquidación el proceso de cobro coactivo 007-2010 remitiéndose su original.

La reclamación de acreencias fue rechazada, mediante la Resolución No 001 del 10 de marzo de 2014, argumentando prejudicialidad por encontrarse en curso dos procesos ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, conforme se indicó en precedencia, **enfaticando que la indemnización queda sujeta a las resultas de dichas actuaciones judiciales.**

Pese a que la ANTV dentro del término de ley, recurrió la Resolución No 001 del 10 de marzo de 2014, contravirtiendo cada uno de los motivos de rechazo manifestados por el Liquidador y allegó en copia auténtica cada uno de los documentos que constituyen el título ejecutivo complejo, su liquidador resolvió no acceder al reconocimiento del crédito contenido en el proceso de jurisdicción coactiva No. 007-2010 iniciado con base en las resoluciones 1636 de 2008, 429 de 2009 y 1002 de 2009 de la Comisión Nacional de Televisión por la prejudicialidad existente, declarada en el trámite de calificación del proceso coactivo dentro del proceso de liquidación de Cóndor S.A. Compañía de Seguros Generales En Liquidación, mediante la Resolución 001 del 10 de marzo de 2014.

Por lo anterior, y, ante el hecho de que aún no existe decisión definitiva dentro de los procesos en comento, consideramos que no hay lugar a depurar la cuantía por la cual se reclamaron las acreencias dentro del proceso de liquidación forzosa de Cóndor S.A., pues el proceso 2009-00921 a la fecha se encuentra en práctica de pruebas solicitadas por el demandante, decretada mediante Auto del 25 de abril de 2017 y el 2010-00215 se encuentra para fallo de segunda instancia desde el 15 de febrero de 2017.

Por motivo a lo anteriormente expuesto reiteramos nuestra solicitud de un concepto sobre el tratamiento de estas deudas, contemplando la normatividad vigente en el año 2016 y 2017, y cuál deberá ser el tratamiento a la luz de las Normas Internacionales de Contabilidad Pública NICP.

SOLICITUD DE CONCEPTO REPORTE DEL BOLETÍN DE DEUDORES MOROSOS DE ESTADO-BDME

Nos dirigimos a ustedes con el fin de solicitar un concepto sobre el reporte del Boletín de Deudores Morosos de Estado-BDME; en específico una deuda con Global TV Telecomunicaciones S.A. la cual la Contraloría General de la República (Sic) ha objetado en los últimos años, señalando que la Contaduría General de la Nación dentro del marco conceptual establece ... “En todo caso, las acreencias reportadas en el BDME deben ser ciertas, reconocidas y en firme a favor del Estado, aceptadas por la persona natural o jurídica, y que no estén siendo objeto de discusión en la vía gubernativa, en la jurisdicción ordinaria o contenciosa, ni en proceso de responsabilidad fiscal”. (...)

SOLICITUD DE CONCEPTO CUENTAS RECIPROCAS

Nos dirigimos a ustedes con el fin de solicitar un concepto sobre el reporte de las operaciones reciprocas, en especial los derivados de los recursos transferidos a los operadores públicos de televisión en cuanto a la imputación contable.

Con el fin de definir el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con el traslado, la ejecución, los rendimientos y el reintegro de los recursos del FONTV con destino a los operadores públicos de televisión, y hacer las modificaciones al Catálogo General de Cuentas que sean pertinentes para la aplicación del citado procedimiento, la Contaduría General de la Nación, expidió la Resolución 499 del 11 de septiembre de 2013, “Por medio de la cual se modifica el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública”

En las reuniones llevadas a cabo en la Contaduría General de la Nación en las que participaron la ANTV, los canales regionales y RTVC se analizó la resolución 499 de 2013, por cuanto existen vacíos en la aplicación del numeral 2.1.3. de la citada resolución”.

CONSIDERACIONES

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

1. CONSIDERACIONES SOBRE DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO

El Decreto 445 de 2017 "Por el cual se adiciona el Título 6 a la Parte 5 del Libro 2 del Decreto 1068 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público y se reglamenta el parágrafo 4° del artículo 163 de la Ley 1753 de 2015, sobre depuración definitiva de la cartera de imposible recaudo de las entidades del orden nacional". Dispone con relación a la depuración de la cartera de imposible recaudo, que las entidades públicas del orden nacional, con excepción de las entidades financieras de carácter estatal, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las

entidades en liquidación, podrán depurar la cartera a su favor cuando sea de imposible recaudo, con el propósito de que sus estados financieros revelen en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial, así:

“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.”

Los párrafos 152, 154 y 156 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública - RCP, señalan:

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

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

156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.” (Subrayado fuera del texto original)

El Numeral 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad del Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución Nº 357 de 2008, establece:

“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”. (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. 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. (...)

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)

CONSIDERACIONES SOBRE EL REPORTE DEL BOLETÍN DE DEUDORES MOROSOS DE ESTADO-BDME

El artículo 3 de la Resolución N° 581 de 2009, establece:

“(...) las acreencias reportadas en el BDME deben ser ciertas, reconocidas y en firme a favor del Estado, aceptadas por la persona natural o jurídica, y que no estén siendo objeto de discusión en la vía gubernativa, en la jurisdicción ordinaria o contenciosa, ni en proceso de responsabilidad fiscal.”

Artículo 6 de la Resolución N° 422 de 2011, indica:

“Requisitos de las obligaciones a reportar en el BDME. La información remitida por las entidades públicas con relación al BDME debe ser clara, expresa y actualmente exigible. Debes cumplir con los principios y requisitos que establece la Ley de Hábeas Data. La información relacionada con la identificación del deudor, debe ser exacta y comprobable. La Contaduría General de la Nación no divulgará deudores sin clara identificación y sin número de obligación.”

El artículo 15 de Vigencias y derogatorias de la Resolución N° 422 de 2011, prescribe:

“Artículo 15. Vigencias y derogatorias. La presente resolución rige a partir de su publicación en el Diario Oficial y deroga la Resolución 581 de 2009”.

El Decreto 3361 de 2004 establece:

“Artículo 4°. Acreencias reportadas. El valor absoluto de los cinco (5) salarios mínimos legales mensuales vigentes de las acreencias reportadas por las entidades estatales será el que corresponda a la sumatoria de la obligación principal y los demás valores accesorios originados como consecuencia de la misma, tales como intereses corrientes, intereses de mora, comisiones, sanciones, entre otros.

El reporte en el Boletín de Deudores Morosos, de las obligaciones cuyo pago se cumpla mediante la cancelación de cuotas periódicas en una misma entidad estatal, se hará teniendo en cuenta que el valor de la obligación a reportar corresponda a la sumatoria de las cuotas vencidas, incluidos los valores accesorios a la misma, siempre que se cumpla el requisito de valor y plazo determinado en la ley.

Las personas que tengan obligaciones morosas por diferentes conceptos en una misma entidad estatal, serán reportadas en el Boletín siempre que la sumatoria de las obligaciones, incluidos los demás valores accesorios originados como consecuencia de las mismas, cumplan con el requisito de valor y plazo determinados en la ley.

Parágrafo. Modificado por el Decreto Nacional 1695 de 2005. Tratándose de entidades en proceso de supresión o disolución con fines de liquidación, las acreencias en las cuales sea deudora, no podrán ser reportadas en el Boletín de Deudores Morosos por cuanto el pago de las mismas está sujeto a las reglas previstas en el artículo 32 del Decreto-ley 254 de 2000.

CONSIDERACIONES SOBRE CUENTAS RECIPROCAS

La CGN emitió la Resolución N° 36 de 2018 “Por la cual se incorpora, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos de Fontic o Fontv, que se transfieren a los operadores públicos del servicio de televisión”.

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones anotadas, se responde la consulta planteada como sigue:

1. DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO

Toda entidad deberá adelantar las gestiones administrativas y de control que sean necesarias para verificar que los saldos reconocidos en el grupo 14-DEUDORES, bajo el régimen de contabilidad precedente, o en el grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, representen derechos ciertos de cobro, atendiendo las disposiciones normativas en materia contable referente a los derechos incobrables y a la depuración contable de la cartera.

a. Tratamiento contable bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente

Bajo RCP Precedente se establece que, cuando los derechos provengan del cumplimiento de una actividad misional y estén relacionados con la venta de bienes o la prestación de

servicios individualizables, es decir que el servicio sea susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, se deberán reclasificar las cuentas en mora a deudas de difícil recaudo y reconocerse provisiones. En caso contrario, cuando los deudores no están asociados a la producción de bienes o a la prestación de servicios individualizables, no serán objeto de provisión y, por lo tanto, no podrán reclasificarse a la cuenta deudores de difícil recaudo, su saldo se debe conservar en las subcuentas respectivas del registro original, hasta tanto se efectúe el pago por parte del deudor o la Entidad determine la pérdida o incobrabilidad, y cuando el derecho se extinga, se debe cancelar el derecho afectando directamente el patrimonio en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

De ser viable la provisión para deudores, la entidad debita la subcuenta respectiva de la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR).

Tratándose de los derechos de cobro que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva o respecto de las cuales no es posible ejercer su cobro, por cuanto opera alguna de las causales a que se refiere el Numeral 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad de la Resolución 357 de 2008, la entidad deberá dar de baja de la contabilidad los saldos de deudores y la respectiva provisión reconocida previamente, mediante un débito en la subcuenta que incumba de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO o en la subcuenta y cuenta que corresponda, del grupo 14-DEUDORES. La diferencia, si existiere, deberá reconocerse afectando la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

Cuando el derecho de deudores no es objeto de provisión y se haya extinguido por causas diferentes a cualquier forma de pago, se debe afectar directamente el patrimonio, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, y como contrapartida un crédito en la respectiva subcuenta y cuenta del grupo 14-DEUDORES.

La Entidad debe conservar los documentos idóneos que soporten la depuración contable de la cartera con el fin de responder las inquietudes, observaciones o hallazgos realizados por los organismos de control.

Como consecuencia de lo anterior, los derechos objeto de la consulta únicamente podría clasificarse a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO siempre y cuando los mismos hayan sido fruto del cumplimiento de una actividad misional y que hayan estado relacionados con la venta de bienes o la prestación de servicios

individualizables, y reconocerse las respectivas provisiones por las contingencias de pérdida generadas como resultado del riesgo de incobrabilidad. En caso de configurarse alguna de las causales de pérdida del derecho procede la cancelación de la partida de manera oportuna, para cuyo efecto se aplica la provisión constituida.

Ahora bien, frente al caso en el cual sobre el derecho aún se encuentra un proceso de cobro en curso se entiende que la ANTV no ha renunciado al derecho, por lo cual podrá mantenerse la cuenta por cobrar en la contabilidad, bien sea durante acción del cobro coactivo o durante el proceso de liquidación.

b. Tratamiento contable bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

En aplicación del Marco Normativo adjunto a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, la entidad reconocerá una cuenta por cobrar siempre y cuando cumpla los criterios para su reconocimiento, esto es 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. Si bajo el contexto los derechos en consulta a favor de la ANTV no cumplen los criterios para ser parte del activo de la entidad deberá retirarse del estado de situación financiera y llevarse a cuentas de orden, cuando se pueda determinar la existencia de un derecho posible.

Ahora bien, si el derecho cumple los criterios para ser reconocidos como cuenta por cobrar, de forma periódica, se realizarán estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor.

Por su parte, en términos generales, desde la perspectiva de la regulación contable, una cuenta por cobrar se dejará de reconocer cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran, por tanto, corresponde a la entidad realizar un análisis individual de los derechos, apoyándose en su respectiva área jurídica, para identificar las situaciones de prescripción, caducidad o extinción de los derechos que la misma tenga registrados en su información contable.

Dadas las particularidades derivadas de la reglamentación del parágrafo 4° del artículo 163 de la Ley 1753 de 2015, es importante indicar que las entidades públicas de orden nacional deberán acogerse a lo dispuesto en el artículo 2.5.6.3, incorporado mediante el Decreto N° 445 de 2017, bajo el cual, la cartera de imposible recaudo podrá ser castigada en caso de cumplimiento de alguna de las siguientes causales: prescripción, caducidad de la acción, pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo que le dio origen, inexistencia probada del deudor o su insolvencia demostrada, que impida ejercer o continuar ejerciendo los

derechos de cobro, o cuando la relación de costo- beneficio de realizar el cobro no resulta eficiente.

Cuando se configuren los criterios para el reconocimiento de una cuenta por cobrar, anteriormente expresados, los derechos respectivos deberán mantenerse dentro de su situación financiera, aun cuando un tercero sea el encargado de realizar el cobro coactivo.

Ahora bien, la baja en cuentas procede cuando:

- a. Cuando se configure la extinción legal del derecho pendiente de cobro.
- b. Cuando no habiéndose extinguido la obligación, se establece de forma objetiva que no hay probabilidad alguna de que en el futuro se presente un flujo económico en favor de la entidad, como consecuencia del desmejoramiento de las condiciones crediticias del deudor o de su capacidad económica.
- c. Cuando la entidad registre cuentas por cobrar que correspondan a: (i) derechos que no es posible hacerlos efectivos mediante la jurisdicción ordinaria o coactiva, (ii) derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, o (iii) derechos sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad; la entidad debe ordenar la baja en cuentas de conformidad con lo señalado por la CGN en el numeral 3.2.15-Depuración contable permanente y sostenible, del anexo a la Resolución N° 193 de 2016, mediante la cual se prescriben los lineamientos para la evaluación del control interno contable.

Por tanto, si fruto del análisis procede la baja en cuentas de los derechos por no cumplirse los criterios de reconocimiento o por cumplir algunas de las causales de castigo de cartera mencionadas en párrafos anteriores, la entidad procederá a debitar la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULAO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditar la respectiva subcuenta y cuenta del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, si existiere diferencia se debita la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

2. REPORTE DEL BOLETÍN DE DEUDORES MOROSOS DE ESTADO-BDME

El texto citado por la Contraloría General de la República, se encuentra inserto en el Artículo 3° de la Resolución N° 581 de 2009, pero este acto administrativo fue derogado por el Artículo 15° de la Resolución N° 422 de 2011.

Por lo tanto, subsidiariamente la Entidad deberá ceñirse a lo dispuesto en el Artículo 6° de la Resolución N° 422 de 2011, en virtud del cual las acreencias que deben ser reportadas en el BDME corresponden a aquellas que se caracterizan por ser claras, expresas y actualmente exigibles.

3. CUENTAS RECÍPROCAS

En aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, el 06 de marzo de 2018 la Contaduría General de la Nación emitió la Resolución N° 086 de 2018, mediante la cual incorporó el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos de Fontic o Fontv, que se transfieren a los operadores públicos del servicio de televisión.

Por lo tanto, es indispensable que la Entidad consulte la Resolución N° 086 de 2018, en la página web www.contaduria.gov.co, y de persistir dificultades, suministre de manera concreta los problemas existentes, a efectos de proceder a expedir el concepto respectivo.

CONCEPTO No. 20182000033391 DEL 29-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Cuotas partes pensionales activas y pasivas

Doctora

SANDRA FORERO CASTILLO

Subdirectora Financiera

Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales (UGPP)

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550002261-2, del 25 de mayo de 2018, mediante la cual solicita que se revise el concepto con número de radicado CGN No. 20182000003521 del 13 de febrero de 2018. Al respecto, solicita tener en cuenta algunas consideraciones, entre la cuales se destacan:

b. Cuotas partes de pensiones activas

“Para que la Cuota parte de pensiones corresponda a un recurso controlado de la Unidad, es decir, un Activo, se requiere, como requisito sine qua non, el pago efectivo de la mesada pensional. Sin dicho pago no nace a la vida jurídica el derecho de cobro de la cuota parte impidiendo el cumplimiento del requisito de conversión del recurso en efectivo, ni de beneficiarse de la revalorización de los recursos, ni de recibir la corriente de flujos de efectivo, características de un activo controlado. Por tanto, mientras no se efectúe el pago de las mesadas pensionales que dan origen al derecho de cobro el activo no existe. En ese orden de ideas, la causación de la nómina de pensionados y el pago de la misma, tienen momentos diferentes.

Al respecto, la Corte Constitucional en Sentencia de Constitucionalidad C-895/09 refiriéndose a la Naturaleza jurídica de las Cuotas partes de pensiones ha expresado: 'se traducen en obligaciones de contenido crediticio una vez se realiza el pago de la mesada al ex trabajador' (Subrayado fuera del texto)”.

c. Cuotas partes de pensiones pasivas

“El hecho económico que la UGPP debe reconocer en su información contable se refiere a un Pasivo, Cuenta por pagar por Cuotas partes de pensiones y no a un pasivo estimado Calculo actuarial de cuotas partes de pensiones por cuanto en los Decretos mediante los cuales se le asignó a la Unidad la función de administración de las cuotas partes de pensiones por cobrar o por pagar derivadas de las solicitudes radicadas en la entidad a partir de la fecha de asunción.

(...)

Aquí es muy importante aclarar que la UGPP al recibir la nómina de pensionados no recibió personal que no figuraba en su nómina de pensionados, es decir, personal con cumplimiento de requisitos ni personal activo y, por lo tanto, tampoco su información laboral. Este personal es el que puede generar el cobro de cuotas partes de pensiones pasivas cuando va a pensionarse. Por tanto, la UGPP no cuenta con información de dicho personal por lo cual se estableció que solo reconoce las cuotas partes pasivas que le sean consultadas, previo el cumplimiento de los requisitos, las cuales al ser aceptadas se convierten en un pasivo financiero, es decir, una cuenta por pagar.

Conforme a lo anterior, para que la UGPP pueda revelar un cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, atendiendo su función de reconocimiento de cuotas partes de pensiones posteriores a la recepción de la entidad, debería haber recibido la

información del personal activo que es el que puede generarle cuotas partes de pensiones. No obstante, debe recordarse que la UGPP recibió la función de entidades liquidadas o en liquidación que no contaban con la debida organización de la información para proceder a realizar mediciones fiables de pasivos futuros. (...)

En consecuencia, (...) atendiendo las argumentaciones expresadas anteriormente, se reitera la solicitud de autorización de utilización de la subcuenta 510290-Otras contribuciones imputadas, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito en la subcuenta 251405-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES o, en su defecto, la creación de una subcuenta en el Gasto para el reconocimiento de los pasivos financieros de Cuotas partes de pensiones porque la UGPP no ha recibido cálculos actuariales de Cuotas partes de pensiones para aplicar estrictamente el Procedimiento contable definido”.

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

CONSIDERACIONES

La Corte Constitucional en su Sentencia C-895/09 define: “Las cuotas partes pensionales son un importante soporte financiero para la seguridad social en pensiones, con un origen que antecede al sistema de seguridad social previsto en la ley 100 de 1993, y que representan un esquema de concurrencia para el pago de las mesadas pensionales, a prorrata del tiempo laborado en diferentes entidades o de las contribuciones efectuadas, que constituyen obligaciones de contenido crediticio a favor de la entidad encargada del reconocer y pagar la pensión, con las siguientes características: (i) se determinan en virtud de la ley, mediante un procedimiento administrativo en el que participan las diferentes entidades que deben concurrir al pago; (ii) se consolidan cuando la entidad responsable reconoce el derecho pensional; y (iii) se traducen en obligaciones de contenido crediticio una vez se realiza el pago de la mesada al ex trabajador” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Decreto 3056 de 2013 “Por el cual establecen lineamientos en materia de elaboración de cálculo actuarial, reconocimiento y revelación contable del pasivo pensional y se dictan otras disposiciones” establece en su artículo 5° Reconocimiento y revelación contable del pasivo pensional: “La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social-UGPP deberá reconocer y revelar en su información financiera el valor correspondiente al pasivo pensional de la nómina de pensionados de la liquidada CAJANAL, así como el pasivo pensional, excepto el de bonos pensionales y cuotas partes que no estén a su cargo, de las entidades públicas del orden nacional, cuya función de reconocimiento y administración de

nómina pensional haya sido asumida por dicha entidad, teniendo en cuenta las disposiciones que para el efecto emita la Contaduría General de la Nación” (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el mismo decreto indica en su artículo 8 Reconocimiento Contable Cuotas partes pasivas y activas: “La gestión y revelación de las cuentas por pagar o por cobrar originadas por las cuotas partes pensionales pasivas o activas, reconocidas con anterioridad a la fecha de traslado de cada una de las entidades a la Unidad de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social - UGPP, estarán a cargo del ministerio del ramo al que estuviera adscrita o vinculada la entidad empleadora o administradora o por la entidad que las venía asumiendo, según sea el caso o según lo determine el Gobierno Nacional; las que se generen con posterioridad a la fecha de traslado de la función de reconocimiento, se gestionarán y se revelarán en la información financiera de la UGPP, teniendo en cuenta las disposiciones especiales que para el efecto emita la Contaduría General de la Nación”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

1. Cuotas partes de pensiones activas

Se modifica lo señalado en el concepto radicado con N°20182000003521, del 13 de febrero de 2018, en relación con las cuotas partes de pensiones por cobrar. Lo anterior, teniendo en cuenta lo señalado en la Sentencia C-895/09 de la Corte Constitucional, según la cual, las obligaciones pensionales “se traducen en obligaciones de contenido crediticio una vez se realiza el pago de la mesada al ex trabajador”. Por lo tanto, el momento del reconocimiento del derecho por cuotas partes coincide con el momento del pago de la mesada pensional y no con el momento del reconocimiento de la nómina por pagar.

En consecuencia, la UGPP debe registrar la nómina de pensionados a cargo mediante un débito en la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales y un crédito en la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales, ambas de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES. Con posterioridad, se registrará el pago de la mesada pensional debitando la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, una vez se realice el pago de la mesada al extrabajador, se reconocerá la cuota parte pensional mediante un débito en la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones de

la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

Posteriormente, con el recaudo la UGPP registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

2. Cuotas partes de pensiones pasivas

Se reitera lo señalado en el concepto radicado con N° 20182000003521, del 13 de febrero de 2018, en relación con las cuotas partes de pensiones por pagar. Lo anterior, teniendo en cuenta lo establecido en el Decreto 3056 de 2013, en el sentido de que la UGPP es responsable del pasivo pensional de las cuotas partes pensionales que estén a su cargo y, por lo tanto, le corresponde reconocer y revelar el cálculo actuarial de aquellas sobre las cuales se cuente con información.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el año 2018 es el primer periodo de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y que conforme al instructivo de transición se requiere establecer los saldos iniciales al 1º de enero, la UGPP deberá registrar los cálculos actuariales de las cuotas partes pensionales por pagar mencionadas anteriormente, mediante un débito en la subcuenta 314516-Beneficios a empleados de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN y un crédito en la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES. Luego, con el reconocimiento de las cuotas partes pensionales por pagar se registrará un débito en la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones y un crédito en la subcuenta 251405-Cuotas partes de pensiones, ambas de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES. Con posterioridad, se registrará el pago disminuyendo la cuenta por pagar.

En relación con las cuotas partes pensionales que hayan sido pagadas en el transcurso del año y sobre las cuales aún no se cuente con el cálculo actuarial correspondiente, la UGPP registrará en la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES el valor de dichas cuotas partes pensionales pagadas, el cual disminuirá con el registro de la cuenta por pagar y esta, a su vez, se verá cancelada con el registro del pago de la misma. Una vez se determine el cálculo actuarial, se efectuarán los ajustes a que haya lugar.

CONCEPTO No. 20182000035611 DEL 24-07-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros pasivos Ingresos por venta de servicios Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los recursos girados por las cooperativas a la Universidad Industrial de Santander en atención a la reglamentación fiscal vigente.

Doctora
LIBIA ESPERANZA ORTIZ MENESES
Universidad Industrial de Santander
Bucaramanga - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002493-2, del día 08 de julio del 2018, en la cual se señala:

“La Universidad Industrial de Santander con Código 128868000 Entidad de Educación Superior, va a recibir recursos de entidades Cooperativas y Asimiladas en cumplimiento de la siguiente norma del Estatuto Tributario en su artículo:

Artículo 194-4. (Sic) Adicionado L. 1819/2016, art.142. Tributación sobre la renta de las cooperativas. “Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia y organismo de control; pertenecen al régimen tributario especial y tributan sobre sus beneficios netos o excedentes a la tarifa única especial del veinte (20%). El impuesto será tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988”.

Parágrafo trans. 2- “en el año 2018 la tarifa a la que se refiere el inciso 1 de este artículo será del quince por ciento (15%). Además, el cinco por ciento (5%) del excedente, tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, deberá ser destinado de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar

cupos y programas en instituciones de educación superior públicas autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional”.

De acuerdo a lo anterior me permito elevar la siguiente consulta:

¿El rubro contable de acuerdo al Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno que se debe afectar es 410501 Ingresos Fiscales - Tributarios - Impuesto sobre la Renta y Complementarios?”.

Ahora bien, por medio de comunicación vía telefónica, la doctora Libia Esperanza Ortiz Meneses aclara que los recursos sobre los cuales se refiere en la consulta, son los relacionados con los excedentes que tratan los parágrafos transitorios del artículo 142 de la Ley 1819 de 2016, por medio del cual se adiciona el artículo 19-4 del Estatuto Tributario.

Así mismo, aclara que los recursos recibidos tienen una destinación específica como lo es financiar cupos y programas, pero no se establece que deban ser devueltos en caso de incumplir con su destinación.

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

CONSIDERACIONES

La Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, emitida por el Congreso de Colombia en uso de sus facultades, y 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 el siguiente artículo:

“ARTÍCULO 142. Adiciónese el artículo 19-4 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

ARTÍCULO 19-4. TRIBUTACIÓN SOBRE LA RENTA DE LAS COOPERATIVAS. Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismo de control; pertenecen al Régimen Tributario Especial y tributan sobre sus beneficios netos o excedentes a la tarifa única especial del veinte por ciento (20%). El impuesto será tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988.

Las cooperativas realizarán el cálculo de este beneficio neto o excedente de acuerdo con la ley y la normativa cooperativa vigente. Las reservas legales a las cuales se encuentran

obligadas estas entidades no podrán ser registradas como un gasto para la determinación del beneficio neto o excedente.

(...)

PARÁGRAFO 2°. El recaudo de la tributación sobre la renta de que trata este artículo se destinará a la financiación de la educación superior pública.

(...)

PARÁGRAFO TRANSITORIO 1°. En el año 2017 la tarifa a la que se refiere el inciso 1° de este artículo será del diez por ciento (10%). Además, el diez por ciento (10%) del excedente, tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, deberá ser destinado de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas en instituciones de educación superior públicas autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional.

PARÁGRAFO TRANSITORIO 2°. En el año 2018 la tarifa a la que se refiere el inciso 1° de este artículo será del quince por ciento (15%). Además, el cinco por ciento (5%) del excedente, tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, deberá ser destinado de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas en instituciones de educación superior públicas autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, la Ley 79 del 23 de diciembre de 1988, emitida por el Congreso de Colombia, y por la cual se actualiza la Legislación Cooperativa, establece en el siguiente artículo:

“Artículo 54. Si del ejercicio resultaren excedentes, estos se aplicarán de la siguiente forma: Un veinte por ciento (20%) como mínimo para crear y mantener una reserva de protección de los aportes sociales; un veinte por ciento (20%) como mínimo para el Fondo de educación y un diez por ciento (10%) mínimo para un Fondo de solidaridad.

El remanente podrá aplicarse, en todo o parte, según lo determinen los estatutos o la asamblea general, en la siguiente forma:

1. Destinándolo a la revalorización de aportes, teniendo en cuenta las alteraciones en su valor real.
2. Destinándolo a servicios comunes y seguridad social.
3. Retornándolo a los asociados en relación con el uso de los servicios o la participación en el trabajo.

4. Destinándolo a un Fondo para amortización de aportes de los asociados.” (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 2880 del 07 de septiembre de 2004, emitido por el Presidente de la República de Colombia en uso de sus facultades y por el cual se reglamenta el artículo 8 de la Ley 863 de 2003, establece:

“Artículo 1º. Para ser sujetos de la exención de impuesto sobre la renta dispuesta en el artículo 8º de la Ley 863 de 2003, respecto de los recursos generados en la vigencia fiscal 2004 y siguientes, las instituciones allí mencionadas deberán invertir en educación formal una suma igual o superior al 20% del excedente del ejercicio de tal año.

Artículo 2º. Las alternativas de inversión de los recursos a que hace referencia el artículo 1º de este decreto, entre las cuales pueden elegir autónomamente las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo y confederaciones cooperativas son las siguientes:

a) Inversión en cupos para la educación superior a través de la cofinanciación del proyecto "Acceso con Calidad a la Educación Superior en Colombia, ACCES" que administra el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior, Icetex, de acuerdo con las políticas y criterios de asignación de créditos de dicho Instituto;

b) Creación de fondos individuales por entidad, por montos superiores a cien millones de pesos, para dar subsidios a cupos escolares en educación formal preescolar, básica, media y superior, administrados conjuntamente por la entidad y el Icetex, de acuerdo con las políticas y criterios del Icetex y con las que se establezcan en el reglamento del fondo;

c) Aportes para subsidios a cupos escolares en educación preescolar, básica y media, en un fondo común, administrado conjuntamente por el Icetex, el Ministerio de Educación y organismos representantes de las cooperativas y mutuales, de acuerdo con las políticas y criterios del Icetex, y con las que se establezcan en el reglamento del fondo.

d) Proyectos educativos adelantados por las entidades, conjuntamente con las Secretarías de Educación de los Departamentos, Distritos o Municipios Certificados, previo visto bueno del Ministerio de Educación Nacional, de acuerdo con los criterios que este expida para tal efecto.

Parágrafo 1º. Los recursos de los fondos a que hacen referencia los literales b) y c) se podrán destinar al subsidio total o parcial de los costos de matrícula, pensiones, textos, materiales, uniformes o transporte, para la población de estratos 1 y 2 o para dar subsidios hasta por

el valor de media matrícula a estudiantes de estrato 3, en forma tal que se garantice que cada beneficiario de educación preescolar y básica permanezca en el sistema al menos hasta noveno grado.

(...)

Artículo 4º. Las entidades a que se refiere el artículo 1º del presente decreto, están obligadas a rendir antes del 30 de junio de cada año un informe de ejecución física y financiera de los recursos destinados a los programas adoptados, sobre la ejecución de las alternativas de inversión contempladas en el artículo segundo del presente decreto de acuerdo con los contenidos que fije el Ministerio de Educación Nacional.

Artículo 5º. Los programas a que hace referencia el artículo segundo de este decreto se ejecutarán en establecimientos educativos autorizados para impartir educación formal que estén constituidos de acuerdo con la ley y la normatividad vigente y que ofrezcan:

a) Los niveles de educación formal preescolar, básica o media contemplados en la Ley 115 de 1994 o,

b) Programas de educación formal superior debidamente aprobados.

(...)

Artículo 7º. Se conformará un comité de seguimiento con el objeto de realizar la evaluación a la aplicación del presente decreto y presentar observaciones y recomendaciones sobre el mismo al Gobierno Nacional. El Comité estará conformado por un delegado del Ministro de Educación Nacional quien lo presidirá, por un delegado del Director del Departamento Administrativo de la Economía Solidaria, quien hará la Secretaría Técnica del mismo y un representante del sector solidario elegido por gremios del sector. El Comité establecerá su propio reglamento.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, incorporadas al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y anexas a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, establece:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de 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.

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

(...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos. 7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

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

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

b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción;

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

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

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

Igualmente, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 598 de 2017, establece la descripción y dinámica de la siguiente cuenta:

“2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la entidad en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Los parágrafos transitorios del artículo 19-4 del Estatuto Tributario, establecen que la tarifa de renta para las entidades de régimen especial, será del 10% para el 2017 y del 15% para el 2018, a fin de que los excedentes generados sean destinados de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas en instituciones de educación superior públicas autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional.

Atendiendo el párrafo anterior, la Universidad Industrial de Santander deberá efectuar los siguientes registros contables:

Recursos recibidos para financiar cupos

El reconocimiento contable deberá atender al momento y condiciones en que se sucedan los hechos económicos, esto es, la prestación del servicio y los pagos. En consecuencia, los registros obedecen a alguna(s) de las situaciones que se enmarcan a continuación:

En el momento del recaudo del recurso, se registrará un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Con la asignación del cupo, la Universidad Industrial de Santander no realizará ningún registro contable, por su parte, en la medida en que se preste el servicio, deberá disminuir mediante un débito la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y mediante un crédito reconocer la subcuenta respectiva de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

Si existiendo la certeza de un aporte, no se ha recibido el pago anticipado por parte de las cooperativas, pero la Universidad Industrial de Santander presta el servicio educativo, se deberá efectuar el reconocimiento atendiendo la norma de cuentas por cobrar e ingresos de transacciones con contraprestación, y registrar un débito en la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

Con ocasión de los pagos recibidos con posterioridad a la prestación del servicio, se debita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

Recursos recibidos para financiar programas educativos

El reconocimiento contable deberá realizarse conforme se indica a continuación:

En el momento del recaudo del recurso, se registrará un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

En la medida en que se vayan ejecutando los programas, la Universidad Industrial de Santander deberá disminuir mediante un débito la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y reconocer un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Si existiendo la certeza de un aporte no se ha recibido el pago anticipado por parte de las cooperativas, pero la Universidad Industrial de Santander ejecuta los programas respectivos, se deberá efectuar el reconocimiento atendiendo la norma de cuentas por cobrar e ingresos de transacciones con contraprestación y registrar un débito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Con ocasión de los pagos recibidos, se debita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20182000039831 DEL 15-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Procedimiento para la depuración de cartera del impuesto predial unificado

Doctor
ROGER JAO GAVIRIA CARRILLO
Tesorero General
Municipio de Puerto López
Puerto López - Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002783-2, del día 5 de julio de 2018, en la cual solicita:

- “1. ¿Cuál es el procedimiento para depurar la cartera del Impuesto Predial Unificado?
2. ¿Cuáles son los requisitos o parámetros para depurar la cartera del Impuesto Predial Unificado en los sistemas de información contable?
3. ¿Cuáles son los requisitos o parámetros para el saneamiento contable de los sistemas de información contable?
4. ¿Mediante qué trámites o actos administrativos se podría constituir la depuración de cartera del Impuesto Predial Unificado?

5. El Municipio de Puerto López, Meta, adquirió un predio en mayor extensión por cesión que le hizo el Departamento del Meta, a través de Escritura Pública el 21 de mayo de 1962. Posteriormente el predio fue cedido a título gratuito por el Municipio de Puerto López a SERVICIOS DE SALUD DEL META; mediante escritura pública del 2 de octubre de 1980. El 30 de diciembre de 1998, se celebró Convenio Interadministrativo, celebrado entre el Departamento del Meta - Departamento Administrativo de salud y el Municipio de Puerto

López para asunción de la Dirección y prestación de Servicios de Salud del Primer Nivel de Atención, el cual el Municipio se compromete a realizar las acciones legales necesarias y pertinentes a que haya lugar, hasta obtener la titularidad del mismo mediante escritura pública debidamente registrada y que acredite la propiedad del inmueble en donde funciona el Hospital Local, el inmueble adyacente y los puestos de salud del área rural a favor del Municipio.

Mediante ordenanza del año 1999, en su articulado autoriza al Gobernador del Departamento, para ceder a Título Gratuito la infraestructura física de los hospitales y puestos de salud de propiedad del Departamento, a los municipios que obtengan la certificación para el manejo descentralizado de los recursos de salud.

El 25 de enero del año 2000, se hace acta de entrega por parte de la Gobernación del Meta, en donde se protocoliza, el cual estipula nuevamente dentro de las obligaciones y responsabilidades, que el Departamento transfiere a favor del Municipio de Puerto López, Meta, a título gratuito, en forma real y material, el derecho de propiedad de los predios. Además, menciona nuevamente que el Municipio se debe comprometer a realizar las acciones legales necesarias y pertinentes a que haya lugar, hasta obtener la titularidad del mismo mediante escritura pública debidamente registrada y que acredite la propiedad del inmueble. Es demás que los predios según certificado de tradición y libertad, se encuentran a nombre de SERVICIOS DE SALUD DEL META.

No obstante, se derivan las siguientes preguntas:

- a. ¿Es viable jurídicamente, fiscalmente que el Municipio Puerto López, reciba nuevamente en cesión gratuita por parte SERVICIOS DE SALUD DEL META?
- b. ¿Es viable jurídicamente, fiscalmente que la Alcaldía Municipal de Puerto López, Meta, asuma la obligación tributaria que adeudan por pago del impuesto predial unificado, cuando el predio ya fue cedido a SERVICIOS DE SALUD DEL META?
- c. ¿Es obligación por parte de SERVICIOS DE SALUD DEL META, asumir el pago del impuesto predial unificado, que adeudan al Municipio de Puerto López, Meta?"

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

CONSIDERACIONES

En relación con la potestad de la Contaduría General de la Nación CGN para fijar pautas de carácter administrativo o para emitir una opinión frente a la interpretación de la

normatividad legal vigente, es necesario precisar que la Ley 298 de 1995, mediante la cual se reglamentó lo señalado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, en el artículo 42, señala las funciones a cargo de la Contaduría General de la Nación, determinando:

“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 de texto).

Así mismo, en la Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, establece:

“Artículo 4°- Elementos para el Sistema de Control Interno. Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno:

(...) b. Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos” (Subrayado fuera del texto)

De otro lado, la Ley 1066 de 2006 “Por la cual se dictan normas para la normalización d la cartera pública y se dictan otras disposiciones”, establece:

“Artículo 2°. Obligaciones de las entidades públicas que tengan cartera a su favor. Cada una de 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 y que dentro de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos del nivel nacional o territorial deberán:

1. Establecer mediante normatividad de carácter general, por parte de la máxima autoridad o representante legal de la entidad pública, el Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, con sujeción a lo dispuesto en la presente ley, (...)

Por su parte, el Decreto 4473 de 2006, “Por el cual se reglamenta la Ley 1066 de 2006, establece en su artículo 1. “Reglamento interno del recaudo de cartera. El reglamento interno previsto en el numeral 1 del artículo 20 de la Ley 1066 de 2006, deberá ser expedido a través de normatividad de carácter general, en el orden nacional y territorial por los representantes legales de cada entidad”.

La Ley 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.

Por su parte, el artículo 5º de la Resolución N° 107 de 2017, señala:

“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.

1. IDENTIFICACIÓN DE LOS BIENES, DERECHOS U OBLIGACIONES OBJETO DE DEPURACIÓN

Las entidades territoriales adelantarán las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de los periodos contables 2016 y 2017, a fin de garantizar que la información financiera que se presente en sus primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir, aquellos que se presenten con corte al 31 de diciembre de 2018, cumplan con las características cualitativas fundamentales de la información financiera (Relevancia y Representación fiel) de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos u obligaciones, y, mediante la incorporación y retiro de las partidas a que haya lugar, evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad territorial;
- b) derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

- d) derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad territorial;
- 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;
- f) valores que no estén incorporados en la información financiera y representen derechos o bienes para la entidad territorial; (Subrayado fuera de texto)

Obligaciones

- g) obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- h) obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro por parte de terceros;
- i) obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación; y
- j) valores que no estén incorporados en la información financiera y representen obligaciones para la entidad territorial.

2. REGISTRO DE LA DEPURACIÓN CONTABLE

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las situaciones descritas en el numeral anterior, la entidad territorial adelantará las acciones correspondientes para el respectivo reconocimiento o baja en cuentas de bienes, derechos u obligaciones, para lo cual efectuará los siguientes registros, dependiendo del periodo contable en el que se realice la depuración contable:

(...) 2.2 Depuración contable durante el 2018 sobre la información financiera del 2017

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2018 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2017 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

- a) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que incorporar bienes, derechos u obligaciones, ello se hará teniendo en cuenta los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015. Para tal efecto, dichas incorporaciones se registrarán en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación, afectando:

1) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL (conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 para la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición) por el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007; y

2) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN por la diferencia que exista entre i) el valor del bien, derecho u obligación conforme a los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015, y ii) el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007.

No obstante, cuando sea impracticable determinar qué parte del valor de los bienes, derechos u obligaciones incorporados corresponde a un error de periodos anteriores a la fecha de transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y qué parte corresponde a impactos por la transición al nuevo marco de regulación, la incorporación se registrará en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. Se considera que este requisito es impracticable cuando su aplicación genere un costo que exceda los beneficios de obtener la información.

b) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que dar de baja bienes, derechos u obligaciones, estos se retirarán, por su valor en libros, disminuyendo la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación y demás conceptos asociados, y afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 en relación con la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición.

c) Adicionalmente, la entidad territorial registrará el valor de los bienes o derechos incorporados, así como el valor de las obligaciones que se retiren, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Por su parte, se registrará el valor de los bienes o derechos que se retiren, así como el valor de las obligaciones que se incorporen, con un débito en la subcuenta 991530- Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368-

SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016. Los anteriores registros se efectuarán por el valor en el que se haya afectado el capital fiscal, producto de la incorporación y retiro de bienes, derechos y obligaciones.

Lo anterior, sin perjuicio de la aplicación del Instructivo 002 de 2015, en lo relacionado con la determinación de los saldos iniciales y la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación.

2.3 Depuración contable permanente y sostenible por sucesos ocurridos durante el 2018 y siguientes

Con relación a la depuración contable permanente y sostenible que se origine en sucesos que ocurran durante el año 2018 y siguientes, las entidades territoriales reconocerán o retirarán los bienes, derechos u obligaciones conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y a lo establecido en el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, el cual hace referencia a la depuración contable permanente y sostenible.”

Por su parte, desde la perspectiva de la normatividad contable pública el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable incorporado mediante la Resolución N° 193 de 2016 y sus modificaciones, establece que las actividades administrativas dirigidas a la depuración de la información contable se deben realizar de forma permanente y sostenible para garantizar que esta cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel.” (subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

Preguntas 1, 2, 3 y 4. Depuración de cartera del impuesto predial

Según lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4° de la Ley 298 de 1996, la CGN no tiene competencia funcional para definir aspectos de tipo administrativo ni los requisitos y parámetros que debe tener el sistema de información, frente a la cartera de la entidad, toda vez que los propósitos de la regulación contable que expide en desarrollo de su cometido estatal están orientados a determinar los criterios reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos; por lo cual, a continuación se darán las pautas que debe seguir la entidad para implementar el proceso de depuración de cartera, de acuerdo con lo estipulado en la normatividad contable pública, y los temas de relacionados con los procesos de tipo administrativo deberán ser definidos

directamente por la entidad.

Con base en el procedimiento para la evaluación del control interno contable, las entidades deberán monitorear de forma permanente su información financiera, con el propósito de que esta cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Para este fin, la entidad deberá depurar las cifras y demás datos de sus estados financieros, para que se presente la realidad económica de la entidad a los usuarios de la información.

Dentro del proceso de depuración de la cartera en cumplimiento del artículo 355 de la ley 1819 de 2016, incluida la del impuesto predial, la entidad deberá eliminar o incorporar los valores necesarios para que no se presenten situaciones como: saldos que no representen derechos para la entidad; derechos que no es posible hacer efectivos mediante jurisdicción coactiva; derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción; derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad; 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. El procedimiento contable a aplicar corresponde al definido en la Resolución 107 de 2017 expedida por la CGN, descrito en las consideraciones de este concepto.

Alternamente y teniendo en cuenta que el procedimiento para la evaluación del control interno, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, prevé la creación de un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, corresponde a las instancias jerárquicas competentes de la entidad contemplar la posibilidad de su creación y definir el procedimiento para su conformación y condiciones de funcionamiento, toda vez que este puede contribuir a mantener la calidad y mejora continua de la información, apoyando los procesos relacionados con la depuración contable de la cartera.

5. Viabilidad jurídica y fiscal de la cesión de un predio y de la asunción de una obligación tributaria por concepto de impuesto predial unificado.

Con respecto a las preguntas del numeral 5 de su consulta, sobre la viabilidad jurídica y fiscal de la cesión gratuita de un bien o de la asunción de una obligación tributaria por concepto de impuesto predial unificado, atentamente me permito informarle que de conformidad con el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4 de la Ley 298 de 1996, corresponde a la Contaduría General de la Nación emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública; en tal sentido, excede su competencia funcional pronunciarse sobre aspectos que debe esclarecer la entidad territorial con apoyo del área jurídica y con base en el Estatuto Tributario del orden Territorial.

CONCEPTO No. 20182000045201 DEL 07-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Gastos de administración y operación Gastos de ventas Otros ingresos Patrimonio de las entidades de gobierno Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las diferencias por mayores o menores valores liquidados por la EPS o ARL, respecto a la cuenta por cobrar reconocida inicialmente.

Doctor

DIEGO SAUL VIANA DIAZ

Contador general de la entidad

Secretaria Distrital de Planeación

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002797-2, del día 06 de julio de 2018, mediante la cual solicita se indiquen los registros contables que se deben realizar cuando una EPS o ARP pagan una incapacidad por un menor o mayor valor al cual fue reconocido en la contabilidad.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su inquietud, se hace necesario considerar el párrafo 1° del artículo 40 del Decreto N° 1406 de 1999, el cual fue modificado conforme al Decreto N° 2943 del 17 de diciembre de 2013, mediante el cual se establece que “estarán a cargo de los respectivos empleadores las prestaciones económicas correspondientes a los dos (2) primeros días de incapacidad originada por enfermedad general y de las Entidades Promotoras de Salud a partir del tercer (3) día y de conformidad con la normatividad vigente”.

El numeral 5. Principios de contabilidad pública, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, incorpora al devengo como una de las pautas básicas que orientan el proceso contable, el cual se define en los siguientes términos: “(...)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.”

El numeral 6.2.3. Reconocimiento de ingresos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, establece que: “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. (...)”

El numeral 6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, establece que: “Se reconocerán como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad. (...)”

El numeral 4.3. de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en sus párrafos 20, 21 y 22 establece la definición y tratamiento de los errores contables, así:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

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

Cuando se presenten mayores o menores valores liquidados y consignados por la EPS o ARL, respecto a la cuenta por cobrar reconocida inicialmente, las diferencias se deberán reconocer en función de la causa que las origina:

1. Cuando la liquidación realizada por la entidad es correcta, pero existen diferencias por mayores o menores valores liquidados y consignados por la EPS o ARL, producto de un error cometido por estas entidades, frente al valor de la cuenta por cobrar registrada por la entidad, el procedimiento contable será el siguiente:

La entidad reconocerá los mayores valores liquidados y consignados por la EPS o ARL, frente al valor de la cuenta por cobrar registrada por la entidad, debitando la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, acreditando la subcuenta 138426 - Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor de la diferencia presentada, cuando exista una obligación de pago por devolución de saldos a la EPS o ARL.

La entidad reconocerá los menores valores liquidados y consignados por la EPS o ARL, frente al valor de la cuenta por cobrar registrada por la entidad, debitando la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR, subsistiendo un derecho de cobro por el saldo insoluto a cargo de la EPS o ARL por concepto de incapacidades.

2. Cuando el valor de la liquidación por concepto de incapacidades sea correcto, pero exista un error en la proporción asumida por parte del empleador, reconociendo un mayor o menor valor en el gasto, el procedimiento contable será el siguiente:

a. Cuando el valor de la liquidación por concepto de incapacidades sea correcto, pero se descubra durante el mismo periodo de la liquidación de la nómina un error en la proporción asumida por parte del empleador, reconociendo un mayor o menor valor en el gasto:

La entidad reconocerá los mayores valores liquidados y consignados por la EPS o ARL, frente al valor de la cuenta por cobrar registrada por la entidad, ajustando el gasto reconocido en la nómina por concepto de incapacidades, debitando la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta 510201-Incapacidades, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS o la subcuenta 520301-Incapacidades, de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, por el valor de la diferencia presentada.

La entidad reconocerá los menores valores liquidados y consignados por la EPS o ARL, frente al valor de la cuenta por cobrar registrada por la entidad, ajustando el gasto reconocido en la nómina por concepto de incapacidades, debitando la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR, y debitando la subcuenta 510201-Incapacidades, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS o la subcuenta 520301-Incapacidades, de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, por el valor de la diferencia presentada.

b. Cuando el valor de la liquidación por concepto de incapacidades sea correcto, pero se descubra en un periodo posterior al periodo de la liquidación de la nómina un error en la proporción asumida por parte del empleador, reconociendo un mayor o menor valor en el gasto:

La entidad reconocerá los mayores valores liquidados y consignados por la EPS o ARL, frente al valor de la cuenta por cobrar registrada por la entidad, debitando la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

La entidad reconocerá los menores valores liquidados y consignados por la EPS o ARL, frente al valor de la cuenta por cobrar registrada por la entidad, debitando la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR, y debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

3. Cuando en la liquidación de la entidad exista un error en el valor imputable por concepto de incapacidades producto de errores aritméticos, omisión o inadvertencia de la regulación laboral vigente, entre otros, la entidad lo corregirá en el periodo contable en el que se descubrió el hecho, así:

a. Cuando se presenten diferencias por menores o mayores valores liquidados y consignados por la EPS o ARL, por errores en el valor liquidado por la entidad, descubiertos en el mismo periodo de la liquidación de la nómina:

La entidad corregirá los mayores o menores valores causados en el gasto por incapacidades y en la cuenta por cobrar a la ESP o ARL, antes de efectuar el registro del valor consignado por estas entidades, debitando o acreditando la subcuenta 510201-Incapacidades, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS o la subcuenta 520301-Incapacidades, de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, o la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRA. La diferencia que se presente la registrará como un débito en la subcuenta 138490 - Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR, si existe un derecho de cobro al empleado por el mayor valor liquidado en la nómina, o un crédito en la subcuenta 251125-Incapacidades, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, cuando exista una obligación de pago con el empleado.

Posteriormente, reconocerá el valor consignado por la EPS o ARL debitando la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR.

b. Cuando se presenten diferencias por menores o mayores valores liquidados y consignados por la EPS o ARL, por errores en el valor liquidado por la entidad, descubiertos en un periodo posterior al periodo de la liquidación de la nómina:

La entidad corregirá los mayores o menores valores causados en el gasto por incapacidades y en la cuenta por cobrar a la ESP o ARL, antes de efectuar el registro del valor consignado por estas entidades, debitando o acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES o la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRA. La diferencia que se presente la registrará como un débito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR, si existe un derecho de cobro al empleado por el mayor valor liquidado en la nómina, o un crédito en la subcuenta 251125-Incapacidades, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, cuando exista una obligación de pago con el empleado.

Posteriormente, reconocerá el valor consignado por la EPS o ARL debitando la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20182000045261 DEL 07-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Recursos entregados en administración Avances y anticipos entregados Recursos recibidos en administración
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable en la entidad ejecutora de recursos del Sistema General de Regalías (SGR), cuando la entidad territorial es beneficiaria de los de los bienes que se generen en la ejecución del proyecto, y los recursos son girados directamente al proveedor de bienes y servicios.

Doctora
CONSTANZA SÁNCHEZ
Jefe de Contabilidad
Instituto de Infraestructura y Concesiones de Cundinamarca (ICCU)
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550003391-2 del 16 de agosto de 2018, en la cual formula la siguiente consulta:

“Teniendo en cuenta que el Instituto de Infraestructura y Concesiones de Cundinamarca es una entidad descentralizada del Departamento y que mediante OCAD es designada como ejecutora de algunos proyectos con recursos del Sistema General de Regalías, (...)”

De acuerdo con la nueva reglamentación del SGR, el Ministerio de Hacienda es el encargado de causar y pagar al tercero contratista, es decir los recursos para el ejecutor son sin situación de fondos; como el ejecutor no está recibiendo el recurso en administración del Departamento, ¿cómo debe ser la contabilización que el ejecutor (ICCU) debe realizar para

reconocer los valores ejecutados?, dado que el ejecutor es quien realiza el proceso de contratación, supervisión y seguimiento técnico del proyecto.”

Mediante correo electrónico la consultante aclaró que la gobernación es la beneficiaria de los bienes que se generen en la ejecución del proyecto y de los recursos provienes del Fondo de Compensación Regional.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

La Resolución de la CGN N° 470 de 2016 “Por la cual se incorpora al Marco Normativo para Entidades de Gobierno el Procedimiento para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías” señala:

“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.

8.1. Registros contables en el SGR

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 del 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- TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

(...)

8.2. Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía y en Cormagdalena

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) y 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 del Dique, se registrarán debitando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

(...)

15. EJECUCIÓN DE PROYECTOS POR UNA ENTIDAD DISTINTA A LA BENEFICIARIA DE LA REGALÍA CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO NO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA O NO SE HA PREDETERMINADO LA ENTIDAD BENEFICIARIA DEL MISMO

Cuando con recursos de las regalías se ejecuten proyectos de inversión por parte de una entidad distinta de la entidad beneficiaria de la regalía y se conozca desde el inicio que el producto del proyecto no va a ser de la entidad ejecutora o se desconozca la entidad beneficiaria del mismo, la entidad ejecutora actuará como intermediaria y, por tanto, los recursos que reciba para la ejecución del proyecto se tratarán como recursos en administración.

Para tal efecto, se realizarán los siguientes registros contables.

15.1. Traslado de recursos para la ejecución del proyecto

15.1.1. Registros contables en el SGR

Con el giro a la entidad territorial beneficiaria de la regalía, a la entidad ejecutora del proyecto de inversión o al proveedor de los bienes y servicios del proyecto, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

15.1.2. Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía

Con el giro de los recursos a la entidad ejecutora del proyecto, la entidad territorial beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, o la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si los recursos los gira directamente el SGR a la entidad ejecutora del proyecto.

Por su parte, la entidad ejecutora del proyecto debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

(Subrayado fuera de texto)

(...)

15.3. Ejecución de los proyectos de inversión

15.3.1. Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto La entidad ejecutora controlará la ejecución del proyecto en las cuentas de orden 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN o 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, según se trate de activos y gastos, o de pasivos e ingresos.

Adicionalmente, con los pagos efectuados, debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES.

La entidad ejecutora del proyecto de inversión reportará, como mínimo, trimestralmente, la información sobre los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, así como el saldo de los recursos en administración, para que la entidad territorial beneficiaria los incorpore y/o actualice en su contabilidad.

15.3.2. Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía.

Con la información que reporte trimestralmente la entidad ejecutora del proyecto, la entidad territorial beneficiaria de la regalía incorporará y/o actualizará en su contabilidad los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, así como el saldo de los recursos en administración. Para el efecto, aplicará el marco normativo de contabilidad que le corresponda.

En complemento, el catálogo general de cuentas anexo a la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, describe la siguiente cuenta, así:

1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS: “Representa los valores entregados por la entidad, en calidad de avance o anticipo, para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.” (Subrayado fuera de texto)

(...)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, nos permitimos señalar:

Conforme a la normatividad vigente del Sistema General de Regalías y acorde con lo señalado por el Procedimiento para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, los registros contables para el caso consultado, tanto en el Sistema General de

Regalías (SGR), como para la entidad territorial beneficiaria de la regalía y la entidad ejecutora de los recursos, son los siguientes:

- **En el SGR**

Con la instrucción de abono en cuenta, los recursos de los distintos fondos distribuidos a las entidades territoriales el SGR 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-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro a la entidad ejecutora del proyecto de inversión o al proveedor de los bienes y servicios del proyecto, el SGR debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

- **En la entidad territorial beneficiaria de los recursos (Gobernación de Cundinamarca)**

Con la asignación de los recursos, la entidad territorial registrará un debito a la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Dado que, según lo planteado en la consulta, la Gobernación va a ser la beneficiaria del producto obtenido en el proyecto, la entidad territorial debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, teniendo en cuenta que los recursos son girados directamente al beneficiario final de los recursos, es decir al proveedor de bienes y servicios.

Con la información suministrada por la entidad ejecutora, reconocerá los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, según corresponda, así como la disminución en el saldo de los recursos en administración registrados en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

- **En la entidad de gobierno ejecutora de los recursos (ICCU)**

Teniendo en cuenta que el producto del proyecto va a ser para la entidad territorial, y que los recursos son girados por el SGR directamente al proveedor de bienes y servicios, en este evento la entidad ejecutora registrará un débito en la subcuenta 190604-Adquisición de bienes y servicios de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y un crédito en la

subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con la legalización de la adquisición de bienes y/o servicios por parte del proveedor, la entidad ejecutora debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 190604- Adquisición de bienes y servicios de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, al tiempo que suministrará información a la beneficiaria de los recursos para la actualización y reconocimiento de los activos o gastos y la disminución de los recursos entregados en administración.

Así mismo deberá controlar la ejecución del proyecto en las cuentas de orden 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN o 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, según se trate de activos y gastos, o de pasivos e ingresos.

CONCEPTO No. 20182000045331 DEL 07-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las consignaciones por identificar el tercero titular de la misma.

Doctora
NANCY ARIAS RODRIGUEZ
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550003590-2 del 3 de septiembre de 2018, en la cual formula la siguiente consulta:

“La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios realiza recaudos a terceros por distintos conceptos en la cuenta 240720001-Recaudos por clasificar, una vez identificados

estos valores se procede a reclasificarlos a la cuenta por cobrar que corresponda según el tercero.

Posteriormente se procede con las conciliaciones y reclasificaciones, pero en algunos casos y luego de realizar las gestiones y actividades necesarias con el fin de lograr la depuración de los Recaudos por clasificar, quedan algunas partidas en las que no se logra identificar plenamente todos los valores recaudados y reconocidos en dicha cuenta.

En atención a lo anterior me permito elevar la siguiente consulta:

- ¿Puede la entidad reclasificar las consignaciones que, una vez adelantada toda la gestión por parte de la Entidad, no han sido posible identificar a una cuenta de ingresos?
- ¿De ser así ¿A que cuenta contable se debe realizar la reclasificación?

3. En el caso que en algún año posterior aparezca un tercero de la Entidad con el soporte que permita identificar alguna de las consignaciones reclasificadas al ingreso, ¿cuál sería el procedimiento a seguir?”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

Con relación a las consignaciones pendientes de identificar el tercero, la CGN ha expedido varios conceptos, entre ellos el No. 20182000030361 del 06-06-2018, dirigido al doctor Julián Antonio Piña, Subdirector de Contabilidad de la Gobernación de Boyacá, en el cual señala lo siguiente:

“(…) respecto a las consignaciones sin identificar se deben registrar mediante un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar, de la cuenta 2470-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Si con posterioridad, la consignación corresponde al pago de un derecho previamente reconocido, una vez identificado el concepto y el tercero, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar, de la cuenta 2470-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del Grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

Si por el contrario, al determinar que la consignación recibida no está asociada con su cometido estatal y que no es posible identificar al tercero titular de los recursos, luego de que para este prescriba el derecho, se debe registrar un débito en la subcuenta 240720-

Recaudos por reclasificar, de la cuenta 2470-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito a la subcuenta 480827-Aprovechamientos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, y alternamente revelar en notas a los estados contables, la información pertinente.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que las empresas deben registrar, de manera transitoria, las consignaciones sobre las cuales no exista claridad respecto de la persona y el concepto, en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará el valor de los recaudos que no hayan sido aplicados al concepto correspondiente, y deben adelantar las gestiones pertinentes para identificar y aplicar el respectivo concepto, a fin de garantizar su adecuada clasificación.

Si con posterioridad, se identifica que la consignación corresponde al pago de un derecho previamente reconocido, una vez identificado el concepto y el tercero, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar, de la cuenta 2470-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del Grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

Si por el contrario, se agotan sin ningún resultado todas las gestiones para identificar al tercero titular de los recursos consignados, se registra un débito en la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar, de la cuenta 2470-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito a la subcuenta 480827-Aprovechamientos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, y alternamente se revelará en notas a los estados financieros, la información pertinente.

En el evento en que con posterioridad al reconocimiento del ingreso se identifique el tercero titular de los recursos objeto de consignación, se realizará el ajuste respectivo debitando la subcuenta 480827-Aprovechamientos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, y acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente del Grupo 13-CUENTAS POR COBRAR asociada al tercero titular de la consignación, si este hecho ocurre en el mismo periodo contable que se reconoció el ingreso, o antes de la publicación de los estados financieros del respectivo periodo.

Si la identificación del titular de la consignación sucede en un periodo contable posterior al reconocimiento del ingreso y se conoce después de la publicación de los estados financieros del respectivo periodo, se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES. El registro crédito dependerá del motivo y circunstancia que origina el depósito respectivo.

Es preciso advertir que la entidad deberá adoptar las estrategias y acciones pertinentes para evitar que esto siga ocurriendo en el futuro, pues el procedimiento aquí señalado no puede convertirse en una práctica contable de uso frecuente.

CONCEPTO No. 20182000045381 DEL 10-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Registro contable para depuración de cuotas partes de pensiones

Doctora

ZULMA XIMENA FINO SÁNCHEZ

Contratista Auditor

Gobernación de Boyacá

Tunja - Boyacá

ANTECEDENTES

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550003123-2, del 31 de julio de 2018, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“Se crea Resolución el día 09 de marzo de 2018 mediante la cual se van a depurar valores asociados a la cuenta contable 1470080301, sin embargo la cuenta aplicable según el nuevo Catálogo de Cuentas es la 1384080301, quisiera saber si teniendo en cuenta el periodo de transición la cuenta que debe ser aplicada en la Resolución es la 1470 o la 1384, y ¿cuál sería el registro adecuado para dicha partida?”.

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

CONSIDERACIONES

La descripción y la dinámica de la cuenta 1384- OTRAS CUENTAS POR COBRAR, establecen:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.

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.

Por otra parte, se debe tener en cuenta lo establecido en el párrafo tercero del artículo 4º Cronograma de la Resolución 484 de 2017, que señala:

“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 cargarán en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación”.

Por otro lado, el numeral 2.2 Depuración contable durante el 2018 sobre la información financiera del 2017 de la Resolución No. 107 de 2017, establece:

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2018 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2017 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

a) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que incorporar bienes, derechos u obligaciones, ello se hará teniendo en cuenta los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015. Para tal efecto, dichas incorporaciones se registrarán en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación, afectando:

1) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL (conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 para la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición) por el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007; y

2) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN por la diferencia que exista entre i) el valor del bien, derecho u obligación conforme a los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015, y ii) el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007.

No obstante, cuando sea impracticable determinar qué parte del valor de los bienes, derechos u obligaciones incorporados corresponde a un error de periodos anteriores a la fecha de transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y qué parte corresponde a impactos por la transición al nuevo marco de regulación, la incorporación se registrará en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. Se considera que este requisito es impracticable cuando su aplicación genere un costo que exceda los beneficios de obtener la información.

b) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que dar de baja bienes, derechos u obligaciones, estos se retirarán, por su valor en libros, disminuyendo la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación y demás conceptos asociados, y afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 en relación con la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición.

c) Adicionalmente, la entidad territorial registrará el valor de los bienes o derechos incorporados, así como el valor de las obligaciones que se retiren, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Por su parte, se registrará el valor de los bienes o derechos que se retiren, así como el valor de las obligaciones que se incorporen, con un débito en la subcuenta 991530-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016. Los anteriores registros se efectuarán por el valor en el que se haya afectado el capital fiscal, producto de la incorporación y retiro de bienes, derechos y obligaciones.

Lo anterior, sin perjuicio de la aplicación del Instructivo 002 de 2015, en lo relacionado con la determinación de los saldos iniciales y la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación.

Además, el numeral 2.3- Depuración contable permanente y sostenible por sucesos ocurridos durante 2018 y siguientes de la Resolución 107 de 2017, señala:

Con relación a la depuración contable permanente y sostenible que se origine en sucesos que ocurran durante el año 2018 y siguientes, las entidades territoriales reconocerán o retirarán los bienes, derechos u obligaciones conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y a lo establecido en el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, el cual hace referencia a la depuración contable permanente y sostenible.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Teniendo en cuenta lo establecido en el párrafo tercero del artículo 4º de la Resolución No. 484 de 2017 la entidad en el momento de la transición debió reclasificar los saldos de la subcuenta 147008 Cuotas partes de pensiones del Régimen de Contabilidad Pública Precedente a la subcuenta 138408 Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384- OTRAS CUENTAS POR COBRAR contenida en el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución No. 620 de 2015.

Dado que el proceso de saneamiento contable se realizará durante el año 2018, en la Resolución debió contemplarse la subcuenta y cuenta donde se tiene registrado el concepto a depurar, de cara al Catálogo General de Cuentas vigente que corresponda al Marco Normativo aplicable a la Entidad.

En caso que del proceso de depuración deba efectuarse una baja en cuentas, el registro adecuado para realizar la depuración contable debe estar de acuerdo a los establecido en los apartes de la Resolución 107 de 2017, expedida por la CGN, transcritos en las consideraciones de este pronunciamiento.

CONCEPTO No. 20182000045391 DEL 10-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar

	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
SUBTEMAS	Reconocimiento contable de las cuentas por cobrar y por pagar por concepto de contribución por valorización, cuando en el Municipio concurren las calidades de acreedor y deudor.

Doctora
 MAUREN BAUTISTA CUEVAS
 Profesional Especializado
 Contabilidad
 Alcaldía de Bucaramanga
 Bucaramanga - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550003048-2 de julio 27 de 2018, en la cual se señala:

El Municipio de Bucaramanga en el año 2013 realizó cobro por valorización a predios beneficiados con las obras que se están realizando en la ciudad, dentro de estos predios se encuentran algunos que son propiedad del Municipio.

En la vigencia 2013 se realizó el reconocimiento del ingreso por valorización y el reconocimiento de la cartera, en ese momento se determinó que el Municipio no pagaría la valorización sobre sus propiedades (las cuales deberían ser verificadas) por esta razón no se reconoció gasto por valorización ni cuenta por pagar en la vigencia 2013, ahora en la vigencia 2018 se realizó un contrato de comodato con un predio del Municipio y para realizar este contrato el predio tenía que estar a paz y salvo con impuesto predial y con valorización, debido a esto, el comité de valorización determinó que el Municipio si debe realizar el pago de valorización.

De acuerdo a lo anterior solicito asesoría en lo siguiente.

- ¿El Municipio cómo debe hacer el registro contable del pago de la valorización teniendo en cuenta que debió hacerse en la vigencia 2013, puede registrar el gasto en la vigencia 2018?
- ¿El Municipio puede presentar operaciones recíprocas consigo mismo?

En conversación telefónica, la doctora Mauren Bautista Cuevas, amplía la consulta indicando que en el 2018 la oficina de valorización les informa que deben hacer el correspondiente pago de la contribución por valorización. Por otro lado, indica que el

derecho causado en el 2013 por contribución de valorización, se extingue en el 2017 con la emisión de un comprobante de pago.

Así las cosas, el registro contable que la entidad adelantó en el 2017, corresponde a un aumento en el valor de la caja y una disminución del derecho previamente reconocido. Posteriormente, la entidad disminuye el valor de la caja y aumenta el saldo en bancos.

CONSIDERACIONES

El Código Civil, en el Artículo 1724, al definir el concepto de “Confusión”, señala: “Cuando concurren en una misma persona las calidades de acreedor y deudor, se verifica de derecho una confusión que extingue la deuda y produce iguales efectos que el pago.”

De otro lado, la Resolución N° 620 de 2015, “Por la cual se incorpora el Catálogo General de Cuentas al Marco normativo para entidades de gobierno”, en el párrafo del artículo 2°, señala: “PARÁGRAFO. Cuando las entidades sujetas a la Resolución 533 de 2015 organicen el proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable, estos aplicarán, integralmente, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución para el registro de sus operaciones y la entidad definirá un procedimiento interno conducente a la eliminación de la totalidad de las operaciones entre dichas unidades o centros de responsabilidad, cuando deba presentar información como una sola entidad.” (Subrayado fuera de texto).

El Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno, en el numeral 5, señala los principios que guían el proceso contable, señalando:

“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.

No compensación: no se reconocen ni se presentan partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del estado de situación financiera, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de resultados, salvo en aquellos casos en que, de forma excepcional, así se regule.” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, el citado Marco conceptual, en el numeral 6.1., al definir los ingresos y los gastos, señala lo siguiente:

“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.

(...) (Subrayados 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, respecto de las cuentas por cobrar, disponen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de 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. (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 II Pasivos, define las cuentas por pagar así:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento transversal para la evaluación del control interno contable, dispuesto como anexo de la Resolución 193 de 2016, en el numeral 3.2.10, establece lo siguiente:

“3.2.10 Registro de la totalidad de las operaciones

Deberán adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por las entidades estén vinculadas al proceso contable, independientemente de su cuantía y relación con el cometido estatal. Para ello, se deberá implementar una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en cuanto al suministro de la información que le corresponda y verificación de la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como entre los procedimientos implementados y documentados.” (Subrayado fuera de texto)

La Contaduría General de la Nación, en la Resolución N° 107 de 2017, "Por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 y se modifican los Catálogos Generales de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018", señala lo siguiente:

“2.2 Depuración contable durante el 2018 sobre la información financiera del 2017

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2018 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2017 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

a) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que incorporar bienes, derechos u obligaciones, ello se hará teniendo en cuenta los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015. Para tal efecto, dichas

incorporaciones se registrarán en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación, afectando:

1) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL (conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 para la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición) por el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007; y

2) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN por la diferencia que exista entre i) el valor del bien, derecho u obligación conforme a los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015, y ii) el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007.

No obstante, cuando sea impracticable determinar qué parte del valor de los bienes, derechos u obligaciones incorporados corresponde a un error de periodos anteriores a la fecha de transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y qué parte corresponde a impactos por la transición al nuevo marco de regulación, la incorporación se registrará en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. Se considera que este requisito es impracticable cuando su aplicación genere un costo que exceda los beneficios de obtener la información.

(...)

c) Adicionalmente, la entidad territorial registrará el valor de los bienes o derechos incorporados, así como el valor de las obligaciones que se retiren, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355 LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355 Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Por su parte, se registrará el valor de los bienes o derechos que se retiren, así como el valor de las obligaciones que se incorporen, con un débito en la subcuenta 991530- Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016. Los anteriores registros se efectuarán por el valor en el que se haya afectado el capital fiscal, producto de la incorporación y retiro de bienes, derechos y obligaciones.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo dispuesto en el numeral 3.2.10 del Procedimiento transversal para la evaluación del control interno contable, dispuesto como anexo de la Resolución 193 de 2016, al Municipio de Bucaramanga le corresponde adoptar los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo estén vinculadas al proceso contable, independientemente de su cuantía y relación con el cometido estatal, lo que obliga al registro de los derechos y obligaciones por concepto de la contribución por valorización, toda vez que existiendo el hecho económico, debe procederse al reconocimiento contable en forma integral.

Así las cosas, la entidad contable pública en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, tuvo que haber registrado en el año 2013 el derecho por concepto de contribución por valorización, para esto, debió debitar la subcuenta 140160-Contribuciones de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditar la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS. Paralelamente, tuvo que haber registrado la obligación mediante un débito en la subcuenta 512026-Contribuciones, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, y mediante un crédito, la subcuenta 244023-Contribuciones de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

Igualmente, en el año 2017 al haberse elegido un procedimiento de pago efectivo, la Alcaldía de Bucaramanga contablemente tuvo que haber realizado un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 140160-Contribuciones de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS. Paralelamente, tuvo que haber realizado un débito en la subcuenta 244023-Contribuciones de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

El anterior procedimiento contable no fue aplicado por la entidad integralmente, ni en el año 2013, ni en el 2017, pues en ambos casos se omitió los registros relativos a la obligación subyacente.

Como consecuencia de ello, en el año 2018 la entidad contable pública deberá efectuar el registro contable sólo de la obligación y su cancelación, toda vez que el derecho fue reconocido oportunamente. Para esto, es preciso señalar que la CGN reglamentó un saneamiento extraordinario para las entidades territoriales mediante la emisión de la Resolución N° 107 de 2017, donde se establece que, para efectos del proceso de depuración contable, si el municipio debe incorporar bienes, derechos y obligaciones en la contabilidad,

esta lo podrá hacer teniendo en cuenta los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015, en lo referente a la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición.

Por lo anterior, el registro contable que se deberá adelantar, será mediante un débito en la subcuenta 310506-Capital Fiscal, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y un crédito en la subcuenta 244005-Valorización, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, por el valor que tendría esa obligación a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, para subsanar la omisión incurrida en el año 2013. Adicionalmente, el Municipio registrará el valor de las obligaciones incorporadas, mediante un débito en la subcuenta 991530-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta 936801-Incorporación de obligaciones, de la cuenta 9368-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016.

Paralelamente, se deberá debitar la subcuenta 244005-Valorización, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, para subsanar la omisión de los registros contables efectuados en el año 2017.

El procedimiento contable indicado con anterioridad, se aplica con carácter extraordinario, en función del saneamiento contable ordenado a partir del artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, pues para periodos siguientes, en caso de identificarse la existencia derechos y obligaciones no registradas en la contabilidad, el municipio realizará la incorporación del activo y pasivo aplicando lo establecido en la Norma de corrección de errores de periodos anteriores.

Por otra parte, es preciso advertir que para casos como el que ha sido objeto de esta consulta, la entidad bien puede, en función de la figura jurídica de la confusión, mediante la cual al concurrir en una misma persona las calidades de acreedor y deudor, se pueden compensar entre sí, produciendo iguales efectos que el pago, tal como lo dispone el Código Civil, en el Artículo 1724. De aplicar este precepto, el registro contable se simplifica, mediante un débito en la subcuenta y cuenta donde se tiene reconocida la obligación y un crédito en la subcuenta y cuenta donde se encuentra reconocido el derecho concurrente.

En términos generales, cuando se presentan saldos por operaciones recíprocas consigo misma, la entidad, deberá incluir en el respectivo reporte tanto el ingreso como el gasto o costo correlativo, o el activo y pasivo recíprocos, según corresponda, previamente conciliados.

CONCEPTO No. 20182000046081 DEL 12-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Gastos de administración y operación Gastos de ventas Otros ingresos Patrimonio de las entidades de gobierno
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las diferencias por mayores o menores valores liquidados por la EPS o ARL, respecto a la cuenta por cobrar reconocida inicialmente.

Doctor
IVÁN DAVID BORRERO HENRIQUEZ
Subdirector de Finanzas y Presupuesto
Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550003545-2 del 30 de agosto de 2018, mediante la cual consulta, en relación con los pagos realizados por la entidad al trabajador por los días de incapacidad o por licencias remuneradas, en donde los dos primeros días de incapacidad originada por enfermedad general están a cargo del empleador y por las Entidades promotoras de salud a partir del tercer día, lo siguiente:

Para las obligaciones a cargo de la EPS cuyo pago debe ser reconocido inicialmente por el Ministerio, ¿se debe registrar inicialmente la cuenta por cobrar con cargo a la EPS?

Si el valor reintegrado por la EPS es menor al pagado al funcionario, ¿Si se asume por parte del Ministerio, que cuenta contable se manejaría? ¿El concepto para reconocer el gasto sería por pago de licencia o incapacidad? ¿Cuál sería la dinámica?

Si el valor reintegrado por la EPS es mayor al pagado al funcionario, ¿Se reconoce como ingreso o como pasivo la diferencia? ¿Qué cuentas contables se manejarían? ¿Cuál sería la dinámica?

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Decreto 1406 de 1999, “por el cual se adoptan unas disposiciones reglamentarias de la Ley 100 de 1993, se reglamenta parcialmente el artículo 91 de la Ley 488 de diciembre 24 de 1998, se dictan disposiciones para la puesta en operación del Registro Único de Aportantes al Sistema de Seguridad Social Integral, se establece el régimen de recaudación de aportes que financian dicho Sistema y se dictan otras disposiciones.” En el parágrafo 1° del artículo 40, modificado conforme al Decreto N° 2943 del 17 de diciembre de 2013, dispone que “estarán a cargo de los respectivos empleadores las prestaciones económicas correspondientes a los dos (2) primeros días de incapacidad originada por enfermedad general y de las Entidades Promotoras de Salud a partir del tercer (3) día y de conformidad con la normatividad vigente”.

Por su parte la normatividad contable para las entidades de Gobierno reglamentada por la Resolución 533 de 2016 dispone en su Marco conceptual en relación con los principios de contabilidad, “(...) 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.”

Esta misma norma en relación con los componentes de los estados financieros define 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. (...)” que será incorporado en el estado de situación financiera cuando el hecho económico cumple con la probabilidad de generar una entrada de beneficios económicos y tiene un valor que puede medirse con fiabilidad.

El numeral 4.3. de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en sus párrafos 20, 21 y 22 establece la definición y tratamiento de los errores contables, así:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el CGC del Marco normativo para las entidades de Gobierno contenido en la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS como, “Representa el valor de las prestaciones proporcionadas, directamente por la entidad, a los empleados o a quienes dependen de ellos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

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

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

A fin de preparar información financiera que cumpla con las características cualitativas de Relevancia y Representación fiel, las entidades reconocerán los hechos económicos, atendiendo al principio de Devengo, en el momento en que suceden con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes de efectivo.

En relación con los dos días de incapacidad, que según lo dispuesto en las normas laborales la entidad debe cancelar al empleado, registrará un débito en la subcuenta 510201-Incapacidades de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS o en la subcuenta 520301-Incapacidades, de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS con crédito a la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Por los pagos realizados a los funcionarios por concepto de incapacidades que están a cargo de la EPS o la ARL, de quien se espera de acuerdo con la normatividad laboral el reintegro, registrará un débito en la subcuenta 138426-Pagos por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR con crédito a la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO. Cuando corresponda al pago por licencia como la de maternidad, que está a cargo de la EPS, utilizarán la subcuenta 251108-Licencias, pasivos que se cancelarán con el giro al funcionario.

Ahora, en relación con el procedimiento contable para el reconocimiento de los reintegros por mayor o menor valor que realice la EPS o la ARL, la CGN emitió el concepto N° 20182000045201 de 7 de septiembre de 2018, dirigido al Doctor DIEGO SAUL VIANA DIAZ Contador de la Secretaria Distrital de Planeación, en el cual se indicó:

“1. Cuando la liquidación realizada por la entidad es correcta, pero existen diferencias por mayores o menores valores liquidados y consignados por la EPS o ARL, producto de un error cometido por estas entidades, frente al valor de la cuenta por cobrar registrada por la entidad, el procedimiento contable será el siguiente:

La entidad reconocerá los mayores valores liquidados y consignados por la EPS o ARL, frente al valor de la cuenta por cobrar registrada por la entidad, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490- OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor de la diferencia presentada, cuando exista una obligación de pago por devolución de saldos a la EPS o ARL.

La entidad reconocerá los menores valores liquidados y consignados por la EPS o ARL, frente al valor de la cuenta por cobrar registrada por la entidad, debitando la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS,

acreditando la subcuenta 138426-PAGO POR CUENTA DE TERCEROS, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR, subsistiendo un derecho de cobro por el saldo insoluto a cargo de la EPS o ARL por concepto de incapacidades.

2. Cuando el valor de la liquidación por concepto de incapacidades sea correcto, pero exista un error en la proporción asumida por parte del empleador, reconociendo un mayor o menor valor en el gasto, el procedimiento contable será el siguiente:

a. Cuando el valor de la liquidación por concepto de incapacidades sea correcto, pero se detecte durante el mismo periodo de la liquidación de la nómina un error en la proporción asumida por parte del empleador, reconociendo un mayor o menor valor en el gasto:

La entidad reconocerá los mayores valores liquidados y consignados por la EPS o ARL, frente al valor de la cuenta por cobrar registrada por la entidad, ajustando el gasto reconocido en la nómina por concepto de incapacidades, debitando la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, acreditando la subcuenta 138426-PAGO POR CUENTA DE TERCEROS, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta 510201-INCAPACIDADES, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS o la subcuenta 520301-INCAPACIDADES, de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, por el valor de la diferencia presentada.

La entidad reconocerá los menores valores liquidados y consignados por la EPS o ARL, frente al valor de la cuenta por cobrar registrada por la entidad, ajustando el gasto reconocido en la nómina por concepto de incapacidades, debitando la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, acreditando la subcuenta 138426-PAGO POR CUENTA DE TERCEROS, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR, y debitando la subcuenta 510201-INCAPACIDADES, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS o la subcuenta 520301-INCAPACIDADES, de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, por el valor de la diferencia presentada.

b. Cuando el valor de la liquidación por concepto de incapacidades sea correcto, pero se detecte en un periodo posterior al periodo de la liquidación de la nómina un error en la proporción asumida por parte del empleador, reconociendo un mayor o menor valor en el gasto:

La entidad reconocerá los mayores valores liquidados y consignados por la EPS o ARL, frente al valor de la cuenta por cobrar registrada por la entidad, debitando la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, acreditando la subcuenta 138426-PAGO POR CUENTA DE TERCEROS, de la cuenta 1384-

OTRA CUENTAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

La entidad reconocerá los menores valores liquidados y consignados por la EPS o ARL, frente al valor de la cuenta por cobrar registrada por la entidad, debitando la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, acreditando la subcuenta 138426-PAGO POR CUENTA DE TERCEROS, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR, y debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

3. Cuando en la liquidación de la entidad exista un error en el valor imputable por concepto de incapacidades producto de errores aritméticos, omisión o inadvertencia de la regulación laboral vigente, entre otros, la entidad lo corregirá en el periodo contable en el que se descubrió el hecho, así:

a. Cuando se presenten diferencias por menores o mayores valores liquidados y consignados por la EPS o ARL, por errores en el valor liquidado por la entidad, descubiertos en el mismo periodo de la liquidación de la nómina:

La entidad corregirá los mayores o menores valores causados en el gasto por incapacidades y en la cuenta por cobrar a la EPS o ARL, antes de efectuar el registro del valor consignado por estas entidades, debitando o acreditando la subcuenta 510201-INCAPACIDADES, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS o la subcuenta 520301-INCAPACIDADES, de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, o la subcuenta 138426-PAGO POR CUENTA DE TERCEROS, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR. La diferencia que se presente la registrará como un débito en la subcuenta 138490-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR, si existe un derecho de cobro al empleado por el mayor valor liquidado en la nómina, o un crédito en la subcuenta 251125-INCAPACIDADES, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, cuando exista una obligación de pago con el empleado.

Posteriormente, reconocerá el valor consignado por la EPS o ARL debitando la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, acreditando la subcuenta 138426-PAGO POR CUENTA DE TERCEROS, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR.

b. Cuando se presenten diferencias por menores o mayores valores liquidados y consignados por la EPS o ARL, por errores en el valor liquidado por la entidad, descubiertos en un periodo posterior al periodo de la liquidación de la nómina:

La entidad corregirá los mayores o menores valores causados en el gasto por incapacidades y en la cuenta por cobrar a la ESP o ARL, antes de efectuar el registro del valor consignado por estas entidades, debitando o acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES o la subcuenta 138426-PAGO POR CUENTA DE TERCEROS, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRA. La diferencia que se presente la registrará como un débito en la subcuenta 138490-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR, si existe un derecho de cobro al empleado por el mayor valor liquidado en la nómina, o un crédito en la subcuenta 251125- INCAPACIDADES, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, cuando exista una obligación de pago con el empleado.

Posteriormente, reconocerá el valor consignado por la EPS o ARL debitando la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, acreditando la subcuenta 138426-PAGO POR CUENTA DE TERCEROS, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR.”

CONCEPTO No. 20182000046581 DEL 17-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Gastos por transferencias Ingresos por transferencias Otros activos Otros pasivos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de ingresos por recursos de regalías cuando el producto de la ejecución no va a ser para la entidad ejecutora.

Doctor
RICARDO RENGIFO PINTO
Contador
Corporación para el Desarrollo Social y Cultural del Valle del Cauca - Corpovalle
Cali - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550003636-2 del 6 de septiembre de 2018, en la cual manifiesta que Corpovalle es

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

405

Compilación a 31 de diciembre de 2018

ejecutor de recursos de regalías y que el procedimiento para el reconocimiento de estos recursos señala que la Corporación debe registrarlo como ingresos, lo cual trae como consecuencia pagar impuestos sobre ingresos que no son para Corpovalle. Pregunta qué procedimiento podría aplicar, diferente a reconocer como ingreso estos recursos.

Para complementar la información se solicitó al consultante informar qué entidad es la beneficiaria del producto generado en la ejecución de proyectos con estos recursos, así como el procedimiento para el giro de los recursos por parte del SGR, si los mismos son transferidos a la entidad beneficiaria, a la entidad ejecutora, o directamente al proveedor de los bienes o servicios.

Vía correo electrónico, el consultante informó que el beneficiario del producto de la ejecución es la gobernación del Valle, los recursos de regalías son del Fondo de Desarrollo Regional y del Fondo de Compensación Regional, y son transferidos directamente por el Tesoro Nacional por medio de SGPR directamente al proveedor de bienes y servicios previa orden de giro por parte de Corpovalle.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

La Resolución de la CGN N° 470 de 2016 “Por la cual se incorpora al Marco Normativo para Entidades de Gobierno el Procedimiento para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías” señala:

“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

8.1. Registros contables en el SGR

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 del 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- TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

(...)

8.2. Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía y en Cormagdalena

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) y el 0.5% de los ingresos del SGR para proyectos de inversión en los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena, incluidos los del Canal del Dique, se registrarán debitando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337- TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413- SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

(...)

10. ASIGNACIÓN A PROYECTOS CON CARGO A LOS RECURSOS DE LOS FONDOS Y DEL 0.5% DE LOS INGRESOS DEL SGR PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN EN LOS MUNICIPIOS RIBEREÑOS DEL RÍO GRANDE DE LA MAGDALENA, INCLUIDOS, LOS DEL CANAL DEL DIQUE A ENTIDADES EJECUTORAS, DISTINTAS DE LA ENTIDAD BENEFICIARIA DE LA REGALÍA Y DE CORMAGDALENA, CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA

10.1. Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía o en Cormagdalena Con base en el acuerdo del Órgano Colegiado de Administración y Decisión (OCAD) donde se establece la distribución de los recursos de los fondos a entidades ejecutoras, distintas de la entidad territorial beneficiaria de la regalía y de Cormagdalena, estas últimas debitarán la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditarán la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, si la entidad ejecutora corresponde a una entidad de Gobierno. (...)

10.2. Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto:

Con base en el acuerdo OCAD donde se establece la distribución de los recursos y se designa la entidad ejecutora del proyecto, si esta es una entidad de Gobierno, debitará la subcuenta 133712- Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. (...)

11. EJECUCIÓN DE LOS PROYECTOS DE INVERSIÓN CON RECURSOS DE LOS FONDOS Y DEL 0.5% DE LOS INGRESOS DEL SGR PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN EN LOS MUNICIPIOS RIBEREÑOS DEL RÍO GRANDE DE LA MAGDALENA, INCLUIDOS, LOS DEL CANAL DEL DIQUE

Con la ejecución de los proyectos de inversión financiados con recursos del Sistema General de Regalías (...) reconocerá el respectivo activo o gasto en las cuentas y subcuentas que correspondan con contrapartida en la cuenta y subcuenta del pasivo a que haya lugar. Para el efecto, la entidad ejecutora dará aplicación al marco normativo de contabilidad que le corresponda.

12. GIRO DE LAS ASIGNACIONES A TRAVÉS DE LOS FONDOS Y DEL 0.5% DE LOS INGRESOS DEL SGR PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN EN LOS MUNICIPIOS RIBEREÑOS DEL RIO GRANDE DE LA MAGDALENA, INCLUIDOS LOS DEL CANAL DEL DIQUE, CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA

12.1. Registros contables en el SGR

Con el giro a la entidad ejecutora del proyecto de inversión o al proveedor de los bienes y servicios del proyecto, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001- Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

(...)

12.2.2. Recursos que se giran directamente al proveedor de los bienes y servicios del proyecto

Si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad distinta de la entidad territorial beneficiaria de la regalía o de Cormagdalena, con el giro de los recursos al proveedor de los bienes y servicios debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del pasivo y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si se trata de una entidad de Gobierno. ... Por su parte, la entidad territorial beneficiaria de la regalía o Cormagdalena, debitarán la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditarán la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de Gobierno.

13. TRANSFERENCIA DE BIENES ADQUIRIDOS, CONSTRUIDOS O DESARROLLADOS EN LA EJECUCIÓN DE PROYECTOS CON RECURSOS DE LOS FONDOS Y DEL 0.5% DE LOS INGRESOS DEL SGR PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN EN LOS MUNICIPIOS RIBEREÑOS DEL RIO GRANDE DE LA MAGDALENA, INCLUIDOS LOS DEL CANAL DEL DIQUE, RECONOCIDOS POR LA ENTIDAD EJECUTORA DEL PROYECTO Y TRASLADADOS A OTRAS ENTIDADES

Cuando la entidad ejecutora del proyecto corresponda a una entidad de Gobierno y transfiera a otra entidad de Gobierno los bienes adquiridos, construidos o desarrollados en la ejecución del proyecto, disminuirá el activo en el que se encuentre registrado el bien, así como la depreciación o amortización acumulada y el deterioro acumulado, si a ello hay lugar, y reconocerá un gasto por transferencias en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS. Por su parte, la entidad de Gobierno que recibe el bien, lo incorporará y reconocerá un ingreso por transferencias en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. (Subrayado fuera de texto)

(...)

15. EJECUCIÓN DE PROYECTOS POR UNA ENTIDAD DISTINTA A LA BENEFICIARIA DE LA REGALÍA CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO NO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA O NO SE HA PREDETERMINADO LA ENTIDAD BENEFICIARIA DEL MISMO

Cuando con recursos de las regalías se ejecuten proyectos de inversión por parte de una entidad distinta de la entidad beneficiaria de la regalía y se conozca desde el inicio que el producto del proyecto no va a ser de la entidad ejecutora o se desconozca la entidad beneficiaria del mismo, la entidad ejecutora actuará como intermediaria y, por tanto, los recursos que reciba para la ejecución del proyecto se tratarán como recursos en administración.

Para tal efecto, se realizarán los siguientes registros contables.

15.1. Traslado de recursos para la ejecución del proyecto

15.1.1. Registros contables en el SGR

Con el giro a la entidad territorial beneficiaria de la regalía, a la entidad ejecutora del proyecto de inversión o al proveedor de los bienes y servicios del proyecto, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

15.1.2. Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía

Con el giro de los recursos a la entidad ejecutora del proyecto, la entidad territorial beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, o la

subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si los recursos los gira directamente el SGR a la entidad ejecutora del proyecto.

Por su parte, la entidad ejecutora del proyecto debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.
(Subrayado fuera de texto)
(...)

15.3. Ejecución de los proyectos de inversión

15.3.1. Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto La entidad ejecutora controlará la ejecución del proyecto en las cuentas de orden 8355- EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN o 9355- EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, según se trate de activos y gastos, o de pasivos e ingresos.

Adicionalmente, con los pagos efectuados, debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES.

La entidad ejecutora del proyecto de inversión reportará, como mínimo, trimestralmente, la información sobre los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, así como el saldo de los recursos en administración, para que la entidad territorial beneficiaria los incorpore y/o actualice en su contabilidad.

15.3.2. Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía.

Con la información que reporte trimestralmente la entidad ejecutora del proyecto, la entidad territorial beneficiaria de la regalía incorporará y/o actualizará en su contabilidad los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, así como el saldo de los recursos en administración. Para el efecto, aplicará el marco normativo de contabilidad que le corresponda.

En complemento, el catálogo general de cuentas anexo a la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, describe la siguiente cuenta, así:

1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS: “Representa los valores entregados por la entidad, en calidad de avance o anticipo, para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, nos permitimos señalar:

Conforme a la normatividad vigente del Sistema General de Regalías y acorde con lo señalado por el Procedimiento para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, el registro contable de los recursos asignados a entidades ejecutoras de proyectos de inversión dependerá de lo definido en los convenios o actos administrativos suscritos por parte de las instancias involucradas, en cuanto a la definición de que entidad es la beneficiaria del producto que se obtenga en desarrollo del convenio:

- **Si se define que el producto del proyecto va a ser para la entidad ejecutora de los recursos:**

Con la asignación de los recursos la entidad territorial reconocerá un gasto por transferencia debitando la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

La entidad ejecutora por su parte reconocerá ingresos por transferencias, debitando la subcuenta 133712- Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

El reconocimiento del ingreso por parte de la ejecutora se efectuará en cumplimiento de los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, contenidas en la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, con independencia de las normas y regulaciones que enmarcan la legislación tributaria sobre las cuales la CGN no tiene competencia para pronunciarse toda vez que el tema no está relacionado con la interpretación de las normas técnicas contables.

- **Si se determina que el producto del proyecto no va a ser para la entidad ejecutora, o no se conoce el beneficiario:**

Con la asignación de los recursos, la entidad beneficiaria de la regalía reconocerá la transferencia de los recursos como un derecho por recursos entregados en administración en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y la entidad ejecutora registrará un pasivo en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con fundamento en lo señalado anteriormente, a continuación se indican los registros contables, tanto en el Sistema General de Regalías (SGR), la entidad territorial beneficiaria de la regalía y la entidad ejecutora, tomando en consideración que de conformidad con lo planteado en la consulta, Corpovalle en calidad de ejecutora no va ser beneficiaria del producto obtenido en desarrollo del proyecto, y que el SGR efectúa la transferencia de recursos directamente al proveedor de bienes y servicios.

- **En el SGR**

Con la instrucción de abono en cuenta, los recursos de los distintos fondos distribuidos a las entidades territoriales el SGR registrarán un débito en 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.

Con el giro a la entidad ejecutora del proyecto de inversión o al proveedor de los bienes y servicios del proyecto, el SGR debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001- Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

- **En la entidad territorial beneficiaria de los recursos (Gobernación de Valle)**

Con la asignación de los recursos, la entidad territorial registrará un debito a la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337- TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413- SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Ahora la asignación de los recursos a Corpovalle, en consideración a que este producto corresponde a la Gobernación, esta última registrará un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337- TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Con la información suministrada por la entidad ejecutora, la Gobernación reconocerá los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, según corresponda, así como la disminución del saldo de los recursos en administración registrados en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

- **En la entidad de gobierno ejecutora de los recursos (Corpovalle)**

Teniendo en cuenta que los recursos son girados por el SGR directamente al proveedor de bienes y servicios, en este evento la entidad ejecutora registrará un avance a favor del proveedor mediante un débito en la subcuenta 190604-Adquisición de bienes y servicios de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con la legalización de la adquisición de bienes y/o servicios por parte del proveedor, la entidad ejecutora debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 190604- Adquisición de bienes y servicios de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, al tiempo que suministrará información a la beneficiaria de los recursos el reconocimiento de los activos o gastos y la disminución de los recursos entregados en administración.

Así mismo controlará la ejecución del proyecto en las cuentas de orden 8355- EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN o 9355- EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, según se trate de activos y gastos, o de pasivos e ingresos.

Por otra parte, es preciso advertir que los efectos impositivos no dependen del procedimiento y regulación contable, sino de la regulación tributaria que le sea aplicable.

CONCEPTO No. 20182000046701 DEL 18-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Deterioro de cuentas por cobrar por concepto de incapacidades.

Doctor
DIEGO SAÚL VIANA DÍAZ
Contador
Secretaria Distrital de Planeación
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003284-2, del día 08 de agosto del 2018, en la cual se señala:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

413

Compilación a 31 de diciembre de 2018

“Relacionado con las cuentas por cobrar, en la cual se incluyen las incapacidades por cobrar a empresas promotoras de salud (EPS) y a riesgos profesionales, quisiera saber si de conformidad con la normatividad que aplica en el año 2018 para entidades de gobierno, las incapacidades serían objeto de evaluación y aplicación de deterioro, durante el plazo que estipula el artículo 28 de la Ley 1438/2001, el cual dice: “ARTÍCULO 28. PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A SOLICITAR REEMBOLSO DE PRESTACIONES ECONÓMICAS. El derecho de los empleadores de solicitar a las Entidades Promotoras de Salud el reembolso del valor de las prestaciones económicas prescribe en el término de tres (3) años contados a partir de la fecha en que el empleador hizo el pago correspondiente al trabajador.””

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

CONSIDERACIONES

La Ley N° 1438 del 19 de enero de 2011, emitida por el Congreso de la República en ejercicio de sus facultades y por medio de la cual se reforma el sistema general de seguridad social en salud y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO 28°. PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A SOLICITAR REEMBOLSO DE PRESTACIONES ECONÓMICAS. El derecho de los empleadores de solicitar a las Entidades Promotoras de salud el reembolso del valor de las prestaciones económicas prescribe en el término de tres (3) años contados a partir de la fecha en que el empleador hizo el pago correspondiente al trabajador.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, establece en los siguientes numerales:

“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.

(...)

2.4. Medición posterior

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

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. 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.

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.

2.5. Baja en cuentas

7. Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

(...)." (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, la Resolución N° 193 de 2016, emitida por la UAE Contaduría General de la Nación, por la cual se incorpora, en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, establece en los siguientes numerales:

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

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

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

(...)

3.2.3.1 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.

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;

b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;

c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad; e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La entidad reconocerá una cuenta por cobrar en el Estado de Situación Financiera siempre y cuando cumpla los criterios para su reconocimiento, esto es, 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.

Ahora bien, en relación a la pertinencia de realizar cálculos de deterioro a los derechos adquiridos por concepto de incapacidades, la Norma de Cuentas por cobrar para la medición posterior indica que se debe evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro cualquiera sea la subcuenta y cuenta en la que se encuentre clasificada dicha cuenta por cobrar, para esto, se deberá determinar el estimativo de la posible pérdida de valor por el desmejoramiento de las condiciones crediticias o el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor, cuyo importe equivale al exceso del valor en libros con respecto al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, el cual se registra mediante un débito en la subcuenta 534790-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 138690- Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (Cr.).

Por otra parte, desde la perspectiva de la regulación contable, una cuenta por cobrar se dejará de reconocer cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran, por tanto, corresponde a la entidad realizar un análisis individual de los derechos, apoyándose en su respectiva área jurídica, para identificar las situaciones de prescripción, caducidad o extinción a fin de darlas de baja del Estado de Situación Financiera. Para estos efectos, el registro contable que la entidad deberá realizar para realizar una baja en cuentas de un derecho, corresponderá a un débito en la subcuenta 580423- Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS, y a un crédito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

En ese sentido, la entidad realizará un análisis para determinar si existen un deterioro, o una prescripción del derecho, caso último en el cual no procede el reconocimiento de deterioro, para aplicar el procedimiento contable que corresponda a alguna de las alternativas expuestas anteriormente. Es preciso advertir que el procedimiento anteriormente señalado no es impedimento para que la entidad adelante las investigaciones administrativas o de otro orden, en caso de evidenciarse conductas irregulares en el manejo, control y destino de los bienes públicos.

Por otra parte, 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 cumplan con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, para esto, se deberá evaluar la pertinencia de constituir el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como instancia asesora en el proceso de depuración de saldos contables.

CONCEPTO No. 20182000047871 DEL 19-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los procesos por cobros coactivos de acuerdo al Decreto N° 0272 del 15 de febrero de 2015

Doctora
NORMA MARITZA RUÍZ HUERTAS
Coordinadora Grupo de Gestión Administrativa, Financiera y Contable
Ministerio de Justicia y del Derecho
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

En atención a la solicitud de su Despacho radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN), con el N° 20185500033162 del 10 de agosto de 2018, mediante la cual consulta lo siguiente:

“... Mediante el decreto No 0272 de fecha 17/02/2015, artículo 20, le fue derogada la facultad al Ministerio de Justicia y del Derecho para realizar acciones de cobro coactivo sobre las multas impuestas por infracciones al Estatuto Nacional de Estupefacientes (Ley 30), y le fue asignada dicha facultad al Consejo Superior de la Judicatura, de igual forma se le ordenó el traslado de los expedientes y los saldos contables.

La Contaduría General de la Nación, emitió el concepto No. 20162000036811 sobre la permanencia de las cifras en nuestros Estados Financieros. El concepto No.20162000036811 de fecha 18 de noviembre de 2016, concluye:

“dado que a la fecha las entidades han realizado acercamientos para efectuar la transferencia de los procesos de cobro coactivo sin que se haya llegado a un acuerdo, incumpliendo con lo dispuesto en el Decreto No. 272 de 2015, para garantizar el reconocimiento de las partidas de las dos entidades, de manera transitoria, corresponde al Ministerio de Justicia y del Derecho seguir presentando las multas impuestas en procesos judiciales con ocasión de la comisión de delitos por infracción al Estatuto Nacional de Estupefacientes en su información contable. Es imperativo resolver en el menor tiempo posible esta situación irregular que afecta no solamente la información de las dos entidades, sino también el Balance General Consolidado de la Nación.”

En la actualidad, nos encontramos en el proceso de entrega de los expedientes y saldos contables al Consejo Superior de la Judicatura. A la fecha se han entregado un total de 18.547 expedientes por un valor de \$3.369.943.779.426.01.

A pesar de todas las gestiones realizadas por parte del Ministerio, la evolución que ha tenido el proceso de entrega de los expedientes y el concepto emitido por parte de la Contaduría General de la Nación, sobre la permanencia de las cifras en nuestros estados financieros hasta tanto no se culmine la entrega al Consejo Superior de la Judicatura, la Contraloría General de la República, en la auditoría realizada a 31 de diciembre de 2017, nos volvió de emitir Opinión Negativa sobre los Estados Financieros, por el impacto que representan las cuentas de cobro de multas ley 30.

En virtud de lo anterior y de acuerdo a lo establecido en el nuevo marco normativo, frente a la definición de los activos, solicitamos que se estudie la posibilidad o que se nos emita un

concepto sobre la viabilidad de trasladar el saldo de las cuentas por cobrar, por concepto de multas ley 30, a las cuentas de orden.

Igualmente, se continuará con el proceso de entrega de los expedientes y de acuerdo con las actas suscritas entre las entidades, se seguirán descargando los saldos contables, desde las cuentas de orden...”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, Resolución N° 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. 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.

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.” (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, en relación con la viabilidad de trasladar a Cuentas de Orden el saldo de las cuentas por cobrar por concepto de multas Ley 30 de 1992, es necesario que la Entidad y el Consejo Superior de la Judicatura, evalúen conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los recursos bajo el contexto del Marco Normativo para Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, modificado mediante el anexo a la Resolución N° 484 de 2017.

Por lo tanto cada entidad reconocerá como activo, la parte de la cartera sobre la cual ostente el control, según los criterios expuestos en las consideraciones de este concepto.

Ahora bien, en caso que se concluya que el control de la totalidad de la cartera se encuentra en cabeza del Consejo Superior de la Judicatura, el Ministerio podrá proceder a su baja en cuentas y en caso de faltar solamente las formalidades de transferencia, podrá registrar en cuentas de orden aquella porción de la cartera que se encuentre bajo esa circunstancia.

CONCEPTO No. 20182000050101 DEL 27-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Errores contables en desarrollo del proceso de depuración permanente y sostenible de las cuentas por cobrar.

Doctor
VICTOR DANIEL GUEVARA CARDONA
Coordinador de Contabilidad
Servicio nacional de Aprendizaje SENA
Departamento de la Prosperidad Social DPS
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2018550003469-2 de agosto 23 de 2018, en el que solicita a la CGN pronunciarse respecto de los efectos del proceso de depuración de los derechos pendientes de cobro que adelanta el SENA en cumplimiento de lo dispuesto en el Decreto 445 de 2017 y el numeral 3.2.15 del anexo de la Resolución 193 de 2016, por medio de la cual se adoptó el procedimiento para la evaluación del control interno contable.

Al respecto, se consulta lo siguiente:

1. En desarrollo del proceso de depuración exigido por el Decreto 445 de 2017 y el numeral 3.2.15 del anexo de la Resolución 193 de 2016, ¿Se puede catalogar la información que se produzca de estos procedimientos como estimación contable, aplicando prospectivamente y afectando el resultado del periodo?
2. Los actos administrativos expedidos en vigencias anteriores por las regionales del SENA, en las que se señala que se ha surtido el trámite correspondiente del cobro coactivo y se ordena archivar el expediente, conocidos en el periodo actual, ¿representan nueva información? ¿Se podrá afectar el resultado del periodo en el que se presente la información estableciendo que se trata como nueva información por parte de la Entidad y de manera prospectiva?
3. Cuando en desarrollo del proceso de depuración que actualmente adelanta el SENA, en cumplimiento de la normatividad vigente, se demuestra que el procedimiento para el cobro no fue ejecutado oportunamente perdiendo fuerza ejecutoria, si esa información solo se conoce en la vigencia actual, ¿este hallazgo se deberá considerar como una nueva información realizando un ajuste por estimación contable o se deberá corregir como error desde el origen es decir desde el ESFA?
4. ¿Es factible ordenar la baja en cuentas de la cartea sin que el SENA haya expedido el Acto Administrativo mediante el cual se reconoce la prescripción de los derechos o el archivo del expediente? Si ello es así, ¿se podría utilizar una subcuenta de la cuenta correspondiente del deterioro acumulado de cuentas por cobrar indicando la falta de este documento soporte?

CONSIDERACIONES

La Ley N° 1066 de 2006, mediante la cual se establecen reglas para la normalización de la cartera, en los artículos 1º y segundo, dispone lo siguiente:

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 2º. Obligaciones de las entidades públicas que tengan cartera a su favor. Cada una de 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 y que dentro de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos del nivel nacional o territorial deberán:

1. Establecer mediante normatividad de carácter general, por parte de la máxima autoridad o representante legal de la entidad pública, el Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, con sujeción a lo dispuesto en la presente ley, el cual deberá incluir las condiciones relativas a la celebración de acuerdos de pago.

2. Incluir en sus respectivos presupuestos de ingresos el monto total del recaudo sin deducción alguna.

3. Exigir para la realización de acuerdos de pago garantías idóneas y a satisfacción de la entidad.

(...)

6. Abstenerse de celebrar acuerdos de pago con deudores que aparezcan reportados en el boletín de deudores morosos por el incumplimiento de acuerdos de pago, salvo que se subsane el incumplimiento y la Contaduría General de la Nación expida la correspondiente certificación.

7. Regularizar mediante el pago o la celebración de un acuerdo de pago las obligaciones pendientes con otras entidades públicas a más tardar dentro de los seis (6) meses siguientes a la promulgación de la presente ley." (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, para que la información financiera cumpla con las características cualitativas, debe atender a un conjunto de pautas o macrorreglas, definidas en el numeral 5 - Principios de Contabilidad del Marco conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015, de los cuales es pertinente citar 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 de texto)

También, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, 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.

(...)

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.” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, las normas contenidas en la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las normas anexas a la Resolución 533 de 2015, en el numeral 2. Capítulo I - ACTIVOS, 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. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.5. Baja en cuentas

7. Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.” (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, las citadas normas contenidas en la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las normas anexas a la Resolución 533 de 2015, en el numeral 4. Capítulo VI -NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES, establecen:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.
21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.
22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.
23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.
24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.
25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.
26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.” (Subrayados fuera de texto)

El procedimiento para la evaluación del control interno contable, dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución 193 de 2016, en los numerales 3.2.14 y 3.2.15, establece 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.

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; (...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

En cumplimiento de los principios contables de devengo y esencia sobre la forma, los hechos económicos deben reconocerse, atendiendo a su esencia económica, en el momento en que suceden o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Así las cosas, tratándose de la extinción de derechos ocurrida en periodos anteriores a aquél en que la entidad adelanta las acciones requeridas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, mediante las que se ordena el retiro de valores que afectaban la situación financiera pues no representaban derechos para la entidad por cuanto operó alguna causal relacionada con su desaparición, lo cual ocurre: (i) cuando no es posible efectuar su cobro a través de la jurisdicción coactiva; (ii) han expirado los derechos; (iii) ha operado alguna causal relacionada con su extinción, incluida la prescripción de los derechos; o (iv) cuando no existe probabilidad de que se produzca la entrada de un flujo económico futuro a favor de la entidad.

Como consecuencia de lo anterior, en desarrollo de la normatividad contable pública vigente, la entidad deberá desarrollar el siguiente procedimiento contable:

- Reconocimiento del deterioro de las cuentas por cobrar

Las cuentas por cobrar deben ser 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. El deterioro se reconoce de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

Para reconocer el deterioro de la cartera se debe registrar el gasto que ello representa mediante un débito en la subcuenta que corresponda a la naturaleza económica de la partida afectada, de la cuenta 5347 DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1386 - DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

No obstante, si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen o se incrementan, como consecuencia de sucesos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá o se aumentará el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del

periodo, lo cual constituye un cambio en una estimación contable, en atención a lo señalado en el numeral 5.2. Cambios en las estimaciones contables, Capítulo V - OTRAS NORMAS, contenido en el anexo de la Resolución 484 de 2017, la cual modificó las normas anexas a la Resolución 533 de 2015.

Cuando en el periodo contable en curso la entidad debe efectuar ajustes contables para reconocer aumentos o disminuciones en el deterioro acumulado de las cuentas por cobrar, como consecuencia de deficiencias al utilizar información fiable que estuvo disponible en periodos contables anteriores, tal ajuste constituye la corrección de un error, por cuanto se trató de la inadvertencia o mala interpretación de esa información.

- **Reclasificación a cuentas por cobrar de difícil recaudo**

La entidad debe reclasificar la cartera pendiente de cobro a las cuentas por cobrar de difícil cobro cuando, de manera objetiva, se demuestra que se presentan, entre otras, condiciones tales como: (i) una mora superior a un determinado número de días en el cumplimiento de las obligaciones a cargo del deudor, de acuerdo con las políticas de gestión de cobro de la entidad; (ii) el desmejoramiento de sus condiciones crediticias del deudor; (iii) se evidencian circunstancias que impiden ejercer o continuar ejerciendo los derechos de cobro y/o, (iv) se estima que la probabilidad de recaudo es inferior a la probabilidad que ello no ocurra.

Para desarrollar lo anterior, la entidad debe formular una política contable donde se definan los criterios o condiciones que dan lugar a la reclasificación, los documentos que deben servir de soporte 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.

Cuando se cumplan los criterios predefinidos por la entidad para la reclasificación de partidas pendientes de cobro a “cuentas por cobrar de difícil recaudo”, se debitará la subcuenta que corresponda a la naturaleza de la partida, de la cuenta 1385 - CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO, y acreditar la subcuenta y cuenta del Grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, donde se tenga reconocida la cartera objeto de reclasificación.

- **Baja en cuentas**

El procedimiento contable relacionado con la baja en cuentas de una cuenta por cobrar procede cuando no se cumplan las condiciones para su reconocimiento y revelación como activos de la entidad, que como ya se indicó, procede cuando: (i) no es posible efectuar su

cobro a través de la jurisdicción coactiva; (ii) han expirado los derechos; (iii) ha operado alguna causal relacionada con su extinción, incluida la prescripción de los derechos; o (iv) cuando no existe probabilidad de que se produzca la entrada de un flujo económico futuro a favor de la entidad, todo ello en armonía con la definición de los activos contenida en el Marco conceptual contenido en el anexo de la Resolución 533 de 2015.

Por tal razón, para garantizar la sostenibilidad de la calidad de la información contable, las entidades públicas deben aplicar lo dispuesto por la CGN en el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible de la Resolución 193 de 2016 “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, ciñéndose a su vez, a los criterios establecidos en el Marco Normativo para las entidades de gobierno.

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 correspondiente, de la cuenta 1386 - DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y un crédito en las subcuentas que correspondan a la naturaleza económica de la partida, del Grupo 13- CUENTAS POR COBRAR. La diferencia, de existir, debe registrarse en la subcuenta 580423-PÉRDIDA POR BAJA EN CUENTAS DE CUENTAS POR COBRAR, de la cuenta 5804 FINANCIEROS.

Así mismo, cuando se hayan reconocido derechos por intereses de mora que igualmente se prevé que no serán recaudados, la Entidad debe retirar de su situación financiera las cuentas por cobrar por este concepto, debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 1386 - DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditando las subcuentas 138435 INTERESES DE MORA, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR o la subcuenta respectiva, de la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO. La diferencia, de existir, debe registrarse en la subcuenta 580423-PÉRDIDA POR BAJA EN CUENTAS DE CUENTAS POR COBRAR, de la cuenta 5804 FINANCIEROS.

El procedimiento señalado anteriormente debe efectuarse rigurosamente, ordenando el retiro o baja en cuentas que se realice en desarrollo de lo dispuesto por la CGN en el numeral 3.2.15 de la Resolución 193 de 2016, incluido el retiro de derechos deteriorados al 100% cuando la partida no cumple las condiciones previstas en el Marco normativo contable que deben atender las entidades de gobierno para su reconocimiento como activos; en tal caso, ello no constituye la corrección de errores.

Los derechos retirados de la situación financiera, si la Entidad encuentra razones para efectuar algún tipo de control, pueden ser registrados a su discreción 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 consistencia del saldo de los intereses de mora que se hayan contabilizado como activos contingentes, si existen, y respecto de los cuales se estime una nula probabilidad de 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.

- **Reversión de la baja en cuentas**

Si se revierten las circunstancias que originaron la baja en cuentas en un periodo contable posterior a aquel en que se efectuó el castigo o retiro de una cuenta por cobrar, y se determina que la entrada futura de beneficios económicos a la entidad ahora es prácticamente cierta, la entidad deberá debitar la subcuenta y cuenta que represente la naturaleza económica de los derechos correspondientes y acreditar la subcuenta 480826-RECUPERACIONES de la cuenta 4806-INGRESOS DIVERSOS.

Una vez efectuada la reincorporación, la entidad deberá aplicar lo señalado el Numeral 2-Cuentas por Cobrar, Capítulo I-Activos, de las Normas dispuestas como anexo a la Resolución N° 607 de 2016 y las normas que la modifiquen.

Tal reversión no constituye la corrección de un error, debido a que no se están subsanando omisiones o inexactitudes en la información contenida en los estados financieros de la entidad, 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, sino a nuevos eventos que modifican sustancialmente las probabilidades de recaudo.

Una vez efectuada la reincorporación, la entidad deberá aplicar lo señalado el Numeral 2-Cuentas por Cobrar, Capítulo I-Activos, de las Normas dispuestas como anexo a la Resolución 484 de 2017 y las normas que la modifiquen.

Con fundamento en lo señalado anteriormente, a continuación, se da respuesta a los interrogantes planteados en la consulta:

1. En desarrollo del proceso de depuración exigido por el Decreto 445 de 2017 y el numeral 3.2.15 del anexo de la Resolución 193 de 2016, ¿Se puede catalogar la información que se produzca de estos procedimientos como estimación contable, aplicando prospectivamente y afectando el resultado del periodo?

En cumplimiento de lo previsto por la CGN en el Marco normativo contable que le sea aplicable, en especial lo señalado en el numeral 3.2.15 del anexo de la Resolución 193 de 2016, y lo previsto en guías, instructivos, manuales o procedimientos internos, corresponde a las entidades públicas desarrollar de manera permanente todas las actividades investigativas necesarias para documentar expediente o fichas que permitan ordenar la depuración de sus saldos contables.

Así las cosas, tratándose de saldos que representan derechos pendientes de cobro para los que no se cuentan con los documentos idóneos, la entidad debe realizar la exploración exhaustiva de archivos, la verificación de registros en las bases de datos dispuestos para la gestión y control de la cartera, circularizar a terceros, obtener declaraciones escritas de funcionarios o exfuncionarios, efectuar requerimientos escritos a otras entidades o a terceros directa o indirectamente relacionados y efectuar la reconstrucción de los expedientes de conformidad con lo previsto por el Archivo General de la Nación en el Acuerdo 007 de 2014, para constatar la existencia o inexistencia de los derechos registrados en la información contable.

Si la entidad no efectuó un seguimiento riguroso de sus saldos de cartera, la eliminación o retiro de las partidas sin la suficiente fundamentación, el ajuste corresponderá a la corrección de errores contables.

Lo anterior, por cuanto la entidad, antes del cierre de la vigencia anterior, tuvo conocimiento pleno que en la base de datos dispuesta para el control de la cartera existían partidas que afectaban la situación financiera y que no representaban derechos para la entidad, entre otras razones, por ejemplo, porque los saldos no estaban debidamente individualizados o cuando las partidas registradas no cumplían las condiciones necesarias para mantener su reconocimiento como activos de la entidad, efectuado ese cierre sin efectuar la depuración correspondiente.

Ahora bien, si la entidad, en desarrollo de sus políticas operativas, efectuó un seguimiento riguroso sobre la vigencia legal de su cartera y frente al comportamiento de las obligaciones con la entidad por parte de los terceros, reconociendo oportunamente: (a) el deterioro; (b) la reclasificación de las partidas a cuentas por cobrar de difícil cobro; (c) emite los actos administrativos para reconocer la prescripción del derecho cuando a ello hay lugar en periodo de tiempo razonable o; (d) se dan de baja las partidas que no cumplen la condición

para su reconocimiento como activos, con independencia que se hayan emitido los actos administrativos que reconocen la prescripción de los derechos, el ajuste contable no debe tratarse como la corrección de errores.

Así las cosas, cuando el procedimiento anterior se cumple de forma inoportuna, el ajuste debe tratarse como la corrección de deficiencias contables de periodos anteriores.

2. Los actos administrativos expedidos en vigencias anteriores por las regionales del SENA, en las que se señala que se ha surtido el trámite correspondiente del cobro coactivo y se ordena archivar el expediente, conocidos en el periodo actual, ¿representan nueva información? ¿Se podrá afectar el resultado del periodo en el que se presente la información estableciendo que se trata como nueva información por parte de la Entidad y de manera prospectiva?

Cuando una entidad pública, en desarrollo del seguimiento de su cartera, emite actos administrativos en los que se reconoce la prescripción extintiva de los derechos o del archivo de los expedientes cuando se demuestra que no es posible obtener el recaudo pretendido, lo cual no se registran oportunamente en la base de datos dispuesta para el control de la cartera y, por tanto, tampoco se reconocen en el sistema de información contable, evidencia deficiencias de control interno contable y de los procedimientos para garantizar el adecuado y oportuno flujo de información generada internamente que debe estar disponibles, incluso para los efectos contables, razón por la cual el ajuste contable en periodos posteriores debe tratarse como la corrección de errores contables.

3. Cuando en desarrollo del proceso de depuración que actualmente adelanta el SENA, en cumplimiento de la normatividad vigente, se demuestra que el procedimiento para el cobro no fue ejecutado oportunamente perdiendo fuerza ejecutoria, si esa información solo se conoce en la vigencia actual, ¿este hallazgo se deberá considerar como una nueva información realizando un ajuste por estimación contable o se deberá corregir como error desde el origen es decir desde el ESFA?

Si la entidad, en desarrollo del proceso investigativo, encuentra que el procedimiento para el cobro no fue ejecutado oportunamente y que, como consecuencia de ello no es posible ejercer cobro por cuanto operó una causal relacionada con su extinción y, por tanto, no existe probabilidad de flujo hacia la entidad, ello evidencia que en periodos anteriores la entidad no efectuó un seguimiento riguroso de sus saldos de cartera y que al efectuar la transición al nuevo Marco normativo contable, no se atendió adecuadamente lo dispuesto en el numeral 1.1.2 Cuentas por cobrar, del Instructivo 002 de 2015.

El hecho que se haya evidenciado tal deficiencia en la vigencia actual no constituye la presencia de nueva información, por cuanto la exigencia de iniciar un proceso de cobro por la jurisdicción coactiva, para una cartera que cumplía determinadas condiciones, era una información conocida previamente por la entidad, lo mismo que sobre la extinción de los derechos, la cual no fue utilizada oportunamente. Por lo tanto, deberá aplicar integralmente lo dispuesto en el numeral 4.3. Corrección de errores, Capítulo VI, de las normas de contabilidad que deben aplicar las entidades de gobierno.

4. ¿Es factible ordenar la baja en cuentas de la cartea sin que el SENA haya expedido el Acto Administrativo mediante el cual se reconoce la prescripción de los derechos o el archivo del expediente? Si ello es así, ¿se podría utilizar una subcuenta de la cuenta correspondiente del deterioro acumulado de cuentas por cobrar indicando la falta de este documento soporte?

Frente a este interrogante, se aclara que la CGN no tiene competencia funcional para definir asuntos de carácter administrativo y/o jurídico. En este orden de ideas, se precisa que la desincorporación de un derecho pendiente de cobro procede cuando este no cumple las condiciones esenciales para su reconocimiento como un activo de la entidad, procedimiento que es de origen y efecto meramente contable, lo cual significa que si una partida de tal naturaleza no cumple los criterios para su reconocimiento como cuentas por cobrar, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá darse de baja contablemente, y su estatus jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no origina un evento económico, que puede proceder de situaciones jurídicas, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos económicos derivados de los mismos.

Como consecuencia de lo anterior, en cumplimiento de los principios de devengo y esencia sobre forma, la expedición de un acto administrativo mediante el cual se reconoce la prescripción no es una condición sine qua non o requisito imprescindible para ordenar la depuración contable, pero ello no obsta para que se emita el respectivo documento que soporte el registro contable, de conformidad con lo dispuesto en los procedimientos internos de la entidad y en concordancia con el RCP vigente.

CONCEPTO No. 20182000051221 DEL 05-10-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Otros asuntos no contemplados en la regulación contable pública
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para la depuración contable permanente y sostenible a cargo de los fondos de servicios educativos de las instituciones públicas educativas a cargo de las entidades territoriales.

Doctora

DIANA PATRICIA MONSALVE VALDERRAMA

Profesional Universitario

Área Jurídica

Municipio de Duitama

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550003556-2 de agosto 31 de 2018, mediante la cual solicita que la CGN emita concepto jurídico y financiero respecto de la implementación por parte de los Fondos de Servicios Educativos del nuevo Marco normativo contable que deben atender las entidades de gobierno y que tiene como referente las NICSP, teniendo en cuenta que algunas instituciones educativas presentan deficiencias de orden contable respecto de los saldos en cuentas de deudores por ingresos no tributarios y pasivos por concepto de cuentas por pagar vencidas desde el año 2012, originadas en el recibo de bienes y servicios; acotando que el proceso de depuración no se ha realizado por el desconocimiento del procedimiento que se debe realizar con tal propósito.

CONSIDERACIONES

Los artículos 11 y 12 de la Ley 715 de 2001, por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros, establecen las siguientes disposiciones:

“Artículo 11. Fondos de Servicios Educativos. Las instituciones educativas estatales podrán administrar Fondos de Servicios Educativos en los cuales se manejarán los recursos destinados a financiar gastos distintos a los de personal, que faciliten el funcionamiento de la institución.

Artículo 12. Definición de los Fondos de Servicios Educativos. Las entidades estatales que tengan a su cargo establecimientos educativos deben abrir en su contabilidad una cuenta para cada uno de ellos, con el propósito de dar certidumbre a los Consejos Directivos acerca de los ingresos que pueden esperar, y facilitarles que ejerzan, con los rectores o directores, la capacidad de orientar el gasto en la forma que mejor cumpla los propósitos del servicio educativo dentro de las circunstancias propias de cada establecimiento. Esa cuenta se denomina “Fondo de Servicios Educativos”. (...) (Subrayado fuera del texto).

El Decreto 1075 del 26 de mayo de 2015, “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Educación”, en los artículos citados a continuación, se dispone lo siguiente:

“ARTÍCULO 2.3.1.1.4. Establecimientos educativos estatales. Todos los establecimientos educativos estatales del municipio deberán estar organizados en instituciones y en centros educativos en los términos establecidos en el artículo 90 de la Ley 715 de 2001, de tal manera que garanticen la continuidad de los estudiantes en el sistema educativo formal y el cumplimiento del calendario académico. (Decreto 3940 de 2007, artículo 4).

(...)

ARTÍCULO 2.3.1.3.1.5. Definiciones. Para efectos de la interpretación y aplicación del presente capítulo, se considerarán las siguientes definiciones:

1. Establecimiento educativo. Se entiende por establecimiento educativo toda entidad de carácter estatal, privada o de economía solidaria habilitada para prestar el servicio público educativo en los términos fijados por la Ley 115 de 1994 o las normas que la modifiquen, sustituyan o deroguen.

2. Establecimientos educativos oficiales. Para los efectos de este capítulo, se entiende por establecimientos educativos oficiales las instituciones y centros educativos (incluida la totalidad de sus sedes), que son administradas por las entidades territoriales certificadas en educación, a través de su secretaría de educación, o la dependencia que haga sus veces.

(...)

ARTÍCULO 2.3.1.6.3.2. Definición. Los fondos de servicios educativos son cuentas contables creadas por la ley como un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos estatales para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento e inversión distintos a los de personal.

(...)

ARTÍCULO 2.3.1.6.3.16. Contabilidad. Los fondos de servicios educativos estatales deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación.

La entidad territorial certificada debe establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal.

(...) (Decreto 4791 de 2008, artículo 16). (Subrayados fuera de texto)

Respecto de la aplicación de lo dispuesto por el Artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, la Constitución Política de Colombia, decreta 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 del texto)

El citado Artículo 355. Saneamiento contable de la Ley 1819 de 2016, establece que “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 1753 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”.

En efecto, el artículo 59. Depuración contable de la Ley 1739 de 2014, modificado por el artículo 261 de la Ley 1753 de 2015, determina que en un plazo máximo de cuatro (4) años contados a partir de la vigencia de la ley, la entidad deberá realizar las gestiones administrativas necesarias para la depuración de la información contable, con el fin de que los estados financieros se revelen en forma fidedigna a la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad. Por tanto, “(...) deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos y obligaciones, que afectan su patrimonio depurando y castigando los valores que presentan un estado de cobranza o pago incierto, para proceder, si fuera el caso a su eliminación o incorporación de conformidad con los lineamientos de la presente ley.

La entidad depurará los valores contables, cuando corresponda a alguna de las siguientes condiciones:

- a) Los valores que afectan la situación patrimonial y no representan derechos, bienes u obligaciones ciertos para la entidad;
- b) Los derechos u obligaciones que no obstante su existencia no es posible ejercerlos por jurisdicción coactiva;
- c) Que correspondan a derechos u obligaciones con una antigüedad tal que no es posible ejercer su exigibilidad, por cuanto operan los fenómenos de prescripción o caducidad;
- d) Los derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneo que permitan adelantar los procedimientos pertinentes para su cobro o pago;
- e) Cuando no haya sido posible legalmente imputarle a persona alguna el valor por pérdida de los bienes o derechos;
- f) Cuando evaluada y establecida la relación costo beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de que se trate.” (Subrayados fuera del texto)

De otro lado, la Ley 298 de 1996 al referirse a las funciones del Contador General de la Nación, en el literal k) del Artículo 3º, determinó que le corresponde “Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley”. En tanto que, el Artículo 4º, Literal r), señala que debe “Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables”.

Igualmente, el Decreto 2145 de 1999 en su literal d) señala que a “La Contaduría General de la Nación, (...) corresponde, en materia contable, diseñar, implantar, establecer políticas de Control Interno y coordinar con las Entidades el cabal cumplimiento de las disposiciones en la implantación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, de conformidad con la normatividad vigente sobre la materia”.

En desarrollo de lo anterior, la CGN expidió la Resolución 193 de 2016, mediante la cual se incorporó, en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, que en el Artículo 2º establece que “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.”

El anexo de la citada Resolución, la CGN señala los elementos y actividades de control interno que las entidades deben observar para gestionar el riesgo contable, con el propósito de obtener una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública así:

“1.1 Definición del control interno contable

Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

2.1 Marco de referencia del proceso contable

2.1.1 Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. (...). Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

(...)

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

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

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

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, el artículo 5 de la Resolución Nº 107 de 2017, expedida por la CGN, señala el tratamiento contable para el saneamiento contable del artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 para entidades territoriales para el proceso de la depuración contable, el cual incluye la identificación de los bienes, derechos u obligaciones objeto de depuración, en la cual se establece:

“Las entidades territoriales adelantarán las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de los periodos contables 2016 y 2017, a fin de garantizar que la información financiera que se presente en sus primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir, aquellos que se presenten con corte al 31 de diciembre de 2018, cumplan con las características cualitativas fundamentales de la información financiera (Relevancia y Representación fiel) de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos u obligaciones, y, mediante la incorporación y retiro de las partidas a que haya lugar, evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y derechos

- a) valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad territorial;
- b) derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad territorial;

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;

f) valores que no estén incorporados en la información financiera y representen derechos o bienes para la entidad territorial;” (Subrayado fuera del texto)

Obligaciones

g) obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;

h) obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro por parte de terceros;

i) obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación; y

j) valores que no estén incorporados en la información financiera y representen obligaciones para la entidad territorial.

2. REGISTRO DE LA DEPURACIÓN CONTABLE

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las situaciones descritas en el numeral anterior, la entidad territorial adelantará las acciones correspondientes para el respectivo reconocimiento o baja en cuentas de bienes, derechos u obligaciones, para lo cual efectuará los siguientes registros, dependiendo del periodo contable en el que se realice la depuración contable: (...)” (Subrayados fuera de texto)

Adicionalmente, en esta Resolución se señalan los registros de la depuración contable; dentro de la que se resaltan tres momentos: a) Depuración contable durante el 2017 sobre la información financiera del 2016, b) Depuración contable durante el 2018 sobre la información financiera del 2017 y c) Depuración contable permanente y sostenible por sucesos ocurridos durante el 2018 y siguientes.

Por último, se debe considerar lo dispuesto por el Archivo General de la Nación en el Acuerdo 007 de 2014, en el cual se dispone lo siguiente:

“ARTÍCULO 1°. Ámbito de aplicación. El presente Acuerdo aplica a todas las Entidades del Estado en sus diferentes niveles: nacional, departamental, distrital, municipal, de las entidades territoriales indígenas, y demás entidades territoriales que se creen por Ley, así como las entidades privadas que cumplen funciones públicas, y demás organismos regulados por la Ley 594 de 2000.

ARTÍCULO 2°. Objeto. El presente Acuerdo establece el procedimiento técnico archivístico que debe seguirse para la reconstrucción de los expedientes, a partir de la función archivística.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

En principio es necesario precisar que, de conformidad con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública; por tanto, la CGN no tiene competencia funcional emitir un pronunciamiento de carácter jurídico frente la depuración de derechos y obligaciones por parte de las entidades públicas.

Ahora bien, en atención a lo dispuesto por la CGN en el numeral 2.1.1 del “Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable”, dispuesto como anexo de la Resolución 193 de 2016, todas las entidades públicas, incluidas entidades territoriales, deben formalizar, mediante un acto administrativo emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad, el conjunto de políticas contables para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de la totalidad de los hechos económicos.

Igualmente, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 2.3.1.6.3.16. del Decreto Único Reglamentario 1075 del 26 de mayo de 2015, se debe tener en cuenta lo siguiente:

1. Los fondos de servicios educativos estatales deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación
2. La entidad territorial al cual pertenecen las instituciones públicas educativas, debe establecer las condiciones para realizar el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad de cada establecimiento educativo estatal.
3. En la preparación de la información contable de las entidades territoriales, se deben agregar los reportes contables individuales preparados y presentados por los fondos de servicios educativos de las instituciones públicas educativas a su cargo.

Lo anterior significa las entidades territoriales deben adoptar un conjunto de políticas contables de carácter transversal, para garantizar que los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de información contable sean aplicados de manera uniforme por parte de los responsables del proceso contable en cada órgano, dependencia o institución pública educativa que haga parte de su estructura administrativa.

Para garantizar la adecuada implementación del control interno contable, cada entidad pública debe contar con herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera, dentro de las cuales puede recurrir al Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o las instancias señaladas formalmente en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o guías para la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Al respecto, corresponde a las instancias jerárquicas competentes de las instituciones públicas educativas definir el procedimiento para su conformación y condiciones de funcionamiento del Comité Técnico de sostenibilidad Contable al cual hace referencia el anexo de la Resolución 193 de 2016, que si bien no es una condición sine que non, esta instancia podría encargarse de la evaluación del proceso de ajuste contable cuando se adviertan situaciones que afectan la confiabilidad de la información contable de la entidad, siempre que correspondan a criterios definidos en la normatividad contable pública.

Frente al proceso de saneamiento contable, se debe tener en cuenta que los fondos de servicios educativos deben atender lo dispuesto por la CGN en la Resolución 107 de 2017, considerando que el ámbito del artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 hace referencia taxativa

a las entidades territoriales y que las instituciones públicas educativas forman parte de estas.

Frente a la obligación que tienen los rectores de las instituciones públicas educativas, se resalta que mediante la Circular Conjunta N° 002 de 2016 emitida por la Procuraduría General de la Nación y la Contaduría General de la Nación, se dispone que los servidores públicos responsables del proceso de saneamiento contable en las entidades territoriales deben dar cumplimiento a dicha actividad en los términos previstos por el procedimientos de control Interno incorporado en la Resolución N° 193 de 2016, cuando se evidencie que la información contable se encuentra afectada por una o varias de las situaciones que causan el desmejoramiento de la calidad de la información contable, por lo que deberán adelantar las acciones necesarias para el saneamiento o depuración todas las veces que sean necesarias.

Así las cosas, en desarrollo de lo dispuesto por el Artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 y la Resolución CGN 107 de 2017, las instituciones públicas educativas que tengan a su cargo un Fondo de Servicios Docentes, como mínimo, les corresponde ejecutar, entre otras, las siguientes actividades:

- Adelantar procesos investigativos en procura de localizar, reconstruir o reponer los documentos que deben servir de soporte para cada una de las partidas reconocidas como activos o pasivos, de conformidad con lo dispuesto en el Acuerdo 007 de 2014, Título II “De la determinación de la pérdida total o parcial y reconstrucción de expedientes”, emitido por el Archivo General de la Nación, el cual también es de obligatorio cumplimiento por parte de las entidades territoriales.

Para tal efecto, se deben explorar exhaustivamente los archivos físicos y electrónicos, con el propósito de obtener los documentos soporte que respaldaron los comprobantes de contabilidad mediante los cuales se efectuó el registro en el sistema de información contable de la entidad.

- Desarrollar actividades alternas, como la circularización y/o requerimientos a terceros directa o indirectamente relacionados con el asunto objeto de indagación, con el objeto de establecer la existencia real de los bienes, derechos u obligaciones.
- Someter a consideración de la instancia interna responsable de autorizar los procesos de depuración y saneamiento contable el expediente que contenga los documentos

obtenidos en desarrollo de la gestión anterior, en el que se deje constancia escrita de los resultados obtenidos.

- En el proceso de análisis del expediente, es pertinente considerar que cuando luego de realizar todos los esfuerzos razonables para individualizar y obtener el soporte documental de las partidas que conforman sus activos o pasivos, sin que haya sido posible demostrar la existencia de un activo o un pasivo reconocido en el sistema de información contable de la entidad, el retiro de la partida procede en cumplimiento de lo dispuesto en el Artículo 355 de la Ley 1819 de 2016.
- Para ello, la instancia encargada de la evaluación de la situación objeto de depuración debe recomendar por escrito la depuración o saneamiento contable, lo cual servirá de respaldo del acto administrativo que ordena su eliminación, suscrito por el representante legal de la entidad o del funcionario que tenga la competencia para ello.
- En tal caso, por tratarse de un proceso de depuración contable para subsanar deficiencias originadas en el desarrollo del proceso contable de vigencias anteriores, los ajustes contables deben adelantarse atendiendo lo dispuesto en el numeral 4.3. Corrección de errores a que hace referencia el Capítulo VI de las normas que se anexan a la Resolución 533 de 2015 y las que la hayan adicionado o modificado, siguiendo el procedimiento contable previsto por la CGN en la Resolución 107 de 2017.
- El expediente conformado debe someterse a consideración de la instancia prevista en las políticas operativas adoptadas por la entidad y, de manera particular, al órgano de control fiscal correspondiente, para la verificación respectiva.

Adicionalmente, es importante recordar que el saneamiento contable a que hace referencia el Artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, es de carácter temporal y extraordinario; por tanto, para evitar que a futuro se presenten casos como los señalados en la consulta, los fondos de servicios educativos deben atender rigurosamente lo señalado por la CGN en la Resolución 193 de 2016, mediante la cual se adoptó el “Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, dispuesto por la CGN para garantizar que la información financiera cumpla las características de relevancia y representación fiel.

El control interno contable es un proceso bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad y que su aplicación está a cargo de los jefes de cada dependencia, lo cual incluye a los rectores de las instituciones educativas públicas que integran la respectiva entidad territorial.

En cumplimiento de lo anterior, de manera permanente y sostenible, las entidades públicas deberán adelantar las gestiones administrativas pertinentes para depurar la información cuando esta no refleje fielmente la realidad económica, tal como lo exige el numeral 3.2.15. del anexo de la Resolución antes citada, implementando para ello los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

CONCEPTO No. 20182000052971 DEL 12-10-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable que debe hacer el agente retenedor por la no percepción de la retención en la fuente al contribuyente y su reporte en el Boletín de Deudores Morosos del Estado.

Teniente
EDWIN LEANDRO GONZÁLEZ ESPITIA
Teniente de Navío
Armada Nacional de Colombia
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003563-2, el día 31 de agosto de 2018, en donde se informa que Armada Nacional de Colombia canceló las obligaciones a favor de un proveedor de servicios de mantenimiento de bienes inmuebles, sin efectuar la retención en la fuente correspondiente por concepto de contribución obligatoria.

En el texto de la consulta se señala que, pese a varios requerimientos formales realizados con documento escrito al proveedor, no ha sido posible recuperar el dinero pagado en exceso, el mismo excede los 5 salarios mínimos y se encuentra en mora hace más de 6 meses, bajo estos parámetros:

Con fundamento en el contexto anterior, se consulta lo siguiente:

1. ¿Podría reconocerse en los estados financieros de la entidad una cuenta por cobrar al proveedor utilizando como contrapartida un pasivo a favor de la entidad recaudadora de la contribución?

2. ¿Podría reportarse al proveedor como deudor moroso del estado?

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

CONSIDERACIONES

Con respecto al caso extractado en su consulta, el artículo 370 del Estatuto Tributario, establece lo siguiente:

“Artículo 370. Los agentes que no efectúen la retención, son responsables con el contribuyente. No realizada la retención o percepción, el agente responderá por la suma que está obligado a retener o percibir, sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente, cuando aquél satisfaga la obligación. Las sanciones o multas impuestas al agente por el incumplimiento de sus deberes serán de su exclusiva responsabilidad.”

Ahora bien, en el numeral 2 del Capítulo I de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos anexo a la Resolución 533 de 2015, se estipula con respecto a las cuentas por cobrar:

“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.

(...)

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). (...).

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).

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado al RCP mediante la Resolución 620 de 2015, estipula lo siguiente con respecto a la cuenta 1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.

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.”

Así mismo, dichas Normas estipulan en el numeral 3 del Capítulo II, con respecto a las cuentas por pagar señalan lo siguiente:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, en dicho catálogo se estipula lo siguiente con respecto a la cuenta 2436 RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor que recaudan los agentes de retención, de todos los pagos o abonos en cuenta que realicen, excepto cuando no deben hacerlo por expresa disposición legal.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de las consignaciones de los valores retenidos en favor de la administración tributaria.
- 2- El valor por concepto de retenciones sobre el impuesto a las ventas, correspondiente a las devoluciones y anulaciones de operaciones de bienes o servicios gravados.

SE ACREDITA CON:

- 1- Los valores retenidos por la entidad por los diferentes conceptos.
- 2- Los valores correspondientes a autorretenciones realizadas por los entes autorizados.”

Por otra parte, los artículos 1, 4 y 5 de la Resolución 037 de 2018, Por medio de la cual se fijan los parámetros para el envío de información a la UAE Contaduría General de la Nación relacionada con el Boletín de Deudores Morosos del Estado (BDME), estipulan:

“ARTÍCULO 1º. **Ámbito de Aplicación:** La información, requisitos y plazos que se establecen en la presente Resolución son de obligatorio cumplimiento para las entidades contables públicas que hacen parte del ámbito de aplicación de las Resoluciones 414 de 2014, 533 de 2015, 037 y 461 de 2017 y sus respectivas modificaciones, y que para las fechas de corte del BDME, registren saldos en las subcuentas de los grupos 13-Cuentas por Cobrar y 14-Préstamos por Cobrar, 198703-Cuentas por cobrar, 198704-Préstamos por cobrar, 198803-Cuentas por cobrar, 198804-Préstamos por cobrar, del Catálogo General de Cuentas del respectivo marco normativo contable aplicable a cada entidad, así como en las subcuentas 831535-Cuentas por Cobrar y 831536-Prestamos por Cobrar, de la clase 8-Cuentas de Orden Deudoras, que representen derechos que han sido retirados de las subcuentas de los grupos del activo anteriormente señaladas.

(...)

ARTÍCULO 4º. **Glosario de términos.** Para efectos de la presente Resolución se especifica la definición de los siguientes términos:

(...)

Deudor Moroso del Estado: Se entiende por Deudor Moroso del Estado o Titular de la Información, a la persona natural o jurídica que, a cualquier título, a una fecha de corte, tiene contraída una obligación con una entidad pública de cualquier orden o nivel, cuya cuantía supera los cinco (5) Salarios Mínimos Mensuales Legales Vigentes (SMMLV) y una mora superior a seis (6) meses, o que, habiendo suscrito un acuerdo de pago, lo haya incumplido de acuerdo con lo establecido en la Ley 1066 de 2006. (...)

(...)

ARTÍCULO 5º. **Reporte de deudas a favor del Estado.** La información que deben reportar las entidades públicas en el Boletín de Deudores Morosos del Estado - BDME, corresponde a los deudores que a una fecha de corte, tienen contraída una obligación con una entidad pública de cualquier orden o nivel, cuya cuantía supera los cinco (5) Salarios Mínimos Mensuales Legales Vigentes (SMMLV) y una mora superior a seis (6) meses (parágrafo 3º del artículo 4º de la Ley 716 de 2001, modificado y adicionado por el artículo 2º de la Ley 901 de 2004).” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el Artículo 370 del Estatuto Tributario vigente, la Armada Nacional de Colombia, como agente responsable de la retención, al no efectuar tal procedimiento, debe responder ante la DIAN por el valor que estaba obligado a retener, sin perjuicio del derecho de reembolso contra el contribuyente, cuando aquel satisfaga la obligación.

Como consecuencia de lo anterior, corresponde a la Armada Nacional de Colombia reconocer una obligación a favor de la DIAN mediante un crédito la subcuenta que corresponda de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE. Como contrapartida, la entidad reconocerá un débito en la subcuenta 589003-IMPUESTOS asumidos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, el cual procede si la entidad no dispone de un documento idóneo que le permita demostrar la existencia de una cuenta por cobrar; en caso contrario, reconocerá un débito en la subcuenta 138490-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, cuyo tercero será el proveedor o al funcionario responsable del procedimiento de retención.

Cuando no se disponga del documento que demuestre la existencia de un derecho cierto a favor de la Armada Nacional de Colombia, y se inicien procedimientos administrativos en procura de recuperar el dinero pagado a la DIAN, la entidad deberá reconocer el derecho contingente mediante un registro en cuentas de orden deudoras, que se clasificará de acuerdo con su naturaleza económica.

Cuando la probabilidad de la entrada de recursos pase a ser prácticamente cierta, la Armada Nacional reconocerá el derecho cierto mediante un debito en la subcuenta 138490-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480826-RECUPERACIONES de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Como consecuencia de lo anterior, para reconocer adecuadamente tal situación, la entidad o agente retenedor, deberá evaluar si existe la probabilidad de entrada de flujo financiero futuro por concepto de una retención no efectuada a un proveedor, que pueda cargarse a este o al funcionario responsable que omitió el procedimiento de retención al interior de la entidad, de conformidad con los procedimientos administrativos internos.

Ahora bien, si se reconoce una cuenta por cobrar a cargo del proveedor o del funcionario que omitió el procedimiento de retención después de comprobar que probablemente ocurrirá un flujo financiero hacia la entidad por este concepto, posteriormente se deberá evaluar si existen indicios de deterioro de esa cartera; por tanto, cuando observe el incumplimiento en los pagos o se presente desmejoramiento en las condiciones crediticias del deudor, deberá efectuar el procedimiento y reconocer el importe de su cálculo equivalente 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).

Una vez recuperado el valor correspondiente, se acreditará la respectiva cuenta por cobrar y se debitará la subcuenta de la cuenta que corresponda, del GRUPO 11-EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO. Por el contrario, si una vez reconocida la cuenta por cobrar la entidad establece que no es probable percibir el flujo de efectivo por este concepto, se dejará de reconocer dicha cuenta realizando su baja, para lo cual se acreditará la misma contra el deterioro acumulado.

Con respecto a su inquietud sobre la procedencia de reportarse al proveedor como deudor moroso del estado, se precisa que, de conformidad con estipulado en el artículo 1º de la Resolución 037 de 2018, dicho reporte debe hacerse por las entidades contables públicas que hacen parte del ámbito de aplicación de las Resoluciones 414 de 2014, 533 de 2015, 037 y 461 de 2017, que para las fechas de corte del BDME, registren saldos en las subcuentas de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR y 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR, 198703-CUENTAS POR COBRAR, 198704-PRÉSTAMOS POR COBRAR, 198803-CUENTAS POR COBRAR 198804-PRÉSTAMOS POR COBRAR, del Catálogo General de Cuentas del respectivo marco normativo contable aplicable a cada entidad, así como en las subcuentas 831535-CUENTAS POR COBRAR y 831536-PRÉSTAMOS POR COBRAR, de la clase 8-CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS, que representen derechos que han sido retirados de las subcuentas de los grupos del activo anteriormente señaladas.

En atención a esto, en caso de que la entidad pudiese reconocer una cuenta por cobrar, ya sea en contra del proveedor o del funcionario que omitió el procedimiento de retención, en consonancia con lo estipulado en el procedimiento anteriormente descrito, deberá efectuar el reporte en el BDME en cuanto se cumplan los parámetros establecidos en la Resolución

037 de 2018, esto es, si supera los cinco (5) Salarios Mínimos Mensuales Legales Vigentes (SMMLV) y la mora en que ha incurrido es superior a seis (6) meses.

CONCEPTO No. 20182000054851 DEL 24-10-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Cuentas por cobrar. Otros ingresos. Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Reconocimiento y clasificación de las sanciones por mora, generadas por el pago inoportuno de la contribución especial de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

Doctora

TALMA ELVIRA FURNIELES GALVAN

Subdirectora Administrativa y Financiera

Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003690-2, del día 11 de septiembre del 2018, en la cual se señala:

“1. En qué momento debe ser reconocida en el estado de situación financiera o en el estado de resultados la sanción por mora a que se refiere el artículo 85.6 de la citada Ley.

2. En caso que tenga que ser reconocida, que clasificación debe darse dentro del estado financiero y que partidas se afectarían de acuerdo al marco Normativo para entidades de Gobierno.”

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

CONSIDERACIONES

El artículo 85 del Capítulo V de la Ley 142 de 1994, emitida por el Congreso de Colombia, por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones, establece:

“Artículo 85. Reglamentado por el Decreto Nacional 707 de 1995. Contribuciones especiales. Con el fin de recuperar los costos del servicio de regulación que preste cada comisión, y los de control y vigilancia que preste el Superintendente, las entidades sometidas a su regulación, control y vigilancia, estarán sujetas a dos contribuciones, que se liquidarán y pagarán cada año conforme a las siguientes reglas:

85.1. Para definir los costos de los servicios que presten las Comisiones y la Superintendencia, se tendrán en cuenta todos los gastos de funcionamiento, y la depreciación, amortización u obsolescencia de sus activos, en el período anual respectivo.

85.2. La superintendencia y las comisiones presupuestarán sus gastos cada año y cobrarán dentro de los límites que enseguida se señalan, solamente la tarifa que arroje el valor necesario para cubrir su presupuesto anual.

La tarifa máxima de cada contribución no podrá ser superior al uno por ciento (1%) del valor de los gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación, de la entidad contribuyente en el año anterior a aquel en el que se haga el cobro, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia y de las Comisiones, cada una de las cuales e independientemente y con base en su estudio fijarán la tarifa correspondiente.

85.3. Si en algún momento las Comisiones o la Superintendencia tuvieren excedentes, deberán reembolsarlos a los contribuyentes, o abonarlos a las contribuciones del siguiente período, o transferirlos a la Nación, si las otras medidas no fueran posibles.

85.4. El cálculo de la suma a cargo de cada contribuyente, en cuanto a los costos de regulación, se hará teniendo en cuenta los costos de la comisión que regula el sector en el cual se desempeña; y el de los costos de vigilancia, atendiendo a los de la Superintendencia.

85.5. La liquidación y recaudo de las contribuciones correspondientes al servicio de regulación se efectuará por las comisiones respectivas y las correspondientes al servicio de inspección, control y vigilancia estarán a cargo de la Superintendencia.

85.6. Una vez en firme las liquidaciones deberán ser canceladas dentro del mes siguiente. Se aplicará el mismo régimen de sanción por mora aplicable al impuesto sobre la renta y complementarios, sin perjuicio de las demás sanciones de que trata esta Ley.

Parágrafo 1o. Las Comisiones y la Superintendencia se financiarán exclusivamente con las contribuciones a las que se refiere este artículo y con la venta de sus publicaciones. Sin embargo, el gobierno incluirá en el presupuesto de la Nación apropiaciones suficientes para el funcionamiento de las Comisiones y de la Superintendencia durante los dos primeros años.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, el artículo 98 del Título IV. del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, establece:

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

Así mismo, el Decreto 707 de 1995, por el cual se reglamenta el pago de la contribución especial por concepto del servicio de regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico, de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, establece:

“Artículo 1º. Criterios para la liquidación de la contribución. La liquidación de la contribución especial que por concepto del servicio de regulación deben pagar las entidades de que trata la Ley 142 de 1994, en su artículo 85, se efectuará con base en sus estados financieros, correspondientes al año inmediatamente anterior a aquel en el que se haga el cobro, en los términos y porcentajes que para el efecto señale la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico.

Parágrafo 1º. Para definir el costo de los servicios de regulación, la Comisión tendrá en cuenta todos los gastos de funcionamiento, la depreciación, amortización u obsolescencia de sus activos, en el período anual respectivo. La Comisión cobrará solamente la tarifa que arroje el valor necesario para cubrir su presupuesto anual.

Parágrafo 2º. En ningún caso, la tarifa podrá exceder del 1% del valor de los gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación, de la entidad contribuyente en el año anterior a aquel en el que se haga el cobro, de acuerdo con sus estados financieros.

Artículo 2º. Autoliquidación. Las entidades sometidas a la regulación de que trata la Ley 142 de 1994, efectuarán una autoliquidación, con fundamento en los postulados del artículo precedente, concordantes con los señalamientos de dicha ley y, con base en los porcentajes y factores que la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico determine mediante resolución.

Parágrafo 1º. La autoliquidación que efectúen las entidades respectivas deberá ser remitida oficiosamente a la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico, dentro de los primeros veinte (20) días calendario de año en el cual se efectuará el pago.

Parágrafo 2º. La autoliquidación de que trata el presente artículo deberá diligenciarse en los formatos que para el efecto diseñe y adopte oficialmente la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico, los cuales deberán ser firmados por el Contador y por el Representante Legal de la entidad contribuyente.

Parágrafo 3º. La autoliquidación que efectúen las entidades, se entenderá provisional, hasta tanto se cumplan los términos, plazos y procedimientos señalados en los artículos 3º y 4º del presente Decreto.

Artículo 3º. Estados financieros. Las entidades contribuyentes deberán, oficiosamente, y en un plazo no superior al día treinta (30) de abril de cada vigencia fiscal, remitir a la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico, los estados financieros debidamente auditados, correspondientes al año inmediatamente anterior, acompañados de una autoliquidación debidamente ajustada, con base en los resultados definitivos que hayan arrojado los mismos.

Artículo 4º. Liquidación definitiva. Con base en los estados financieros de que trata el artículo precedente, la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico efectuará una revisión y análisis de la autoliquidación ajustada y, de encontrarla no ceñida a los términos establecidos en los actos administrativos correspondientes, procederá en un plazo máximo de sesenta (60) días calendario, contados a partir de la fecha de recibo de los estados financieros, a hacer el pronunciamiento escrito correspondiente y a exigir que se realicen los ajustes a que haya lugar.

Parágrafo 1º. Si en el término de sesenta (60) días calendario, contados a partir de la fecha de recibo de los estados financieros, la Comisión no se ha pronunciado, la autoliquidación que tenía el carácter de provisional, se entenderá como liquidación en firme y definitiva.

Artículo 5º. Periodicidad del pago. A partir del año 1996, el pago de la contribución especial se efectuará en dos cuotas semestrales, cada una equivalente al 50% del valor de la misma, en los primeros diez (10) días de los meses de febrero y julio de cada año.

Parágrafo 1º. En la segunda cuota, las entidades deberán cancelar el saldo del valor de la contribución que arroje la autoliquidación definitiva con los ajustes que haya sido necesario realizar.

Parágrafo 2º. El valor de la contribución especial deberá ser cancelado por los contribuyentes a través de la entidad financiera que para el efecto señale la Comisión, en los plazos establecidos en el presente Decreto. En caso de incumplimiento se aplicará el mismo régimen de sanción por mora aplicable al impuesto sobre la renta y complementarios, sin perjuicio de las demás sanciones de que trata la Ley 142 de 1994.

Artículo 6º. Excedentes. En caso de que la Comisión tuviera excedentes, éstos serán reembolsados a los contribuyentes, o abonados a las contribuciones del siguiente período, o transferidos a la Nación, si las otras medidas no fueren posibles.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el artículo 634 y 641 del Estatuto Tributario, establece:

“ARTÍCULO 634. INTERESES MORATORIOS. <Artículo modificado por el artículo 278 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Sin perjuicio de las sanciones previstas en este Estatuto, los contribuyentes, agentes retenedores o responsables de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios por cada día calendario de retardo en el pago.

Los mayores valores de impuestos, anticipos o retenciones, determinados por la Administración Tributaria en las liquidaciones oficiales o por el contribuyente, responsable o agente de retención en la corrección de la declaración, causarán intereses de mora a partir

del día siguiente al vencimiento del término en que debieron haberse cancelado por el contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante, de acuerdo con los plazos del respectivo año o período gravable al que se refiera la liquidación oficial.

ARTICULO 641. EXTEMPORANEIDAD EN LA PRESENTACIÓN. Las personas o entidades obligadas a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea, deberán liquidar y pagar una sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al cinco por ciento (5%) del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del ciento por ciento (100%) del impuesto o retención, según el caso.

Esta sanción se cobrará sin perjuicio de los intereses que origine el incumplimiento en el pago del impuesto, anticipo o retención a cargo del contribuyente, responsable o agente retenedor.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

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 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, establece lo siguiente:

“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 período.

(...)

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.

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.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, establece:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la 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.

(...)

2.4. Medición posterior

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

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. 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.

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.

2.5. Baja en cuentas

7. Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

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

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

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

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

(...)

1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

27. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

1.4.1. Reconocimiento

(...)

30. 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.

1.4.2. Medición

(...)

32. Las multas y sanciones se medirán por el valor liquidado en el acto administrativo proferido por la autoridad que imponga la multa o sanción. "(Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas, anexo al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece la descripción de las siguientes cuentas contables:

“1311- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

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

4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento.”

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye que, para el reconocimiento de la sanción por mora, la entidad deberá validar el cumplimiento integral de los requisitos establecidos en el Marco Conceptual y las Normas para Entidades de Gobierno, todo ello contenido en la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017.

Así las cosas, en aplicación del principio de devengo, donde los hechos económicos se reconocen cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del período, la entidad deberá efectuar el registro del derecho por concepto de sanción por mora, cuando haya cumplido con los criterios para el reconocimiento de un activo, esto es, que correspondan a recursos controlados por la empresa de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, anotando que al evaluar si existe o no control sobre dicho activo,

la entidad debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del recurso o restringir su uso, la forma de garantizar que se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible que cuente con la capacidad de generar beneficios económicos futuros.

Así mismo, en consideración con lo dispuesto en la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación, una sanción económica se podrá reconocer cuando contra la decisión no proceda recurso alguno, para lo cual se deberá analizar lo dispuesto en la Ley y en las reglamentaciones internas de la entidad.

Aunado a lo anterior, es necesario tener en cuenta por una parte, que las entidades estatales cuentan con los instrumentos jurídicos suficientes para recaudar las obligaciones creadas en su favor, y por otra, que según lo estipulado en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, es deber de las mismas gestionar el recaudo de las acreencias que consten en documentos que presten mérito ejecutivo. Bajo este contexto, se puede concluir que por regla general, es previsible la obtención del flujo económico por concepto de las sanciones que imponga la administración.

Ahora bien, si como resultado del análisis realizado por la entidad para el reconocimiento del derecho, se determina el no cumplimiento de los requisitos para su registro, por cuanto se presentan situaciones excepcionales en las que se prevé que no existirá flujo de recursos financieros en su favor, no se efectuará el reconocimiento de la sanción por mora en los estados financieros, y se procederá solo a registrarlos en cuentas de orden y revelarlos en las notas. Lo anterior, hasta que se tenga certeza de que la sanción por mora cumple con los requerimientos para su registro como un derecho e ingreso, todo ello enmarcado en el contexto anteriormente expuesto.

En atención a la regla general anteriormente expuesta, y en aplicación de la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, las sanciones tienen la connotación de ser un ingreso no tributario, en efecto, el registro contable que se deberá adelantar si el hecho económico cumple con los requisitos para su reconocimiento, es un débito en la subcuenta 131104-SANCIONES, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito en la subcuenta 411004-SANCIONES, de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Por su parte, los intereses de mora que se generen, deberán registrarse mediante un débito en la subcuenta 131103-Intereses, de la cuenta 1311- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito en la subcuenta 411003-INTERESES, de la cuenta 4110- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con posterioridad al reconocimiento de la cuenta por cobrar, la entidad deberá evaluar periódicamente si existen indicios de deterioro por el incumplimiento de los pagos a cargo del contribuyente o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. De presentarse, se deberá reconocer de forma separada un débito en la subcuenta 534714-CONTRIBUCIONES, tasas e ingresos no tributarios, de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 138614-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

De igual modo, si con posterioridad al reconocimiento de la cuenta por cobrar, la entidad concluye que deja de cumplir con las condiciones para su reconocimiento y adicional, los derechos han expirado, se han renunciado a ellos, o los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se han transferido, se deberá proceder a dar de baja de los estados financieros.

CONCEPTO No. 20182000054521 DEL 22-10-2018

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente.
	TEMAS	Deudores. Ingresos. Gastos. Cuentas por pagar.
	SUBTEMAS	Reintegros de recursos girados por del Fondo Nacional de Regalías-En liquidación (FNR), los cuales no fueron ejecutados.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Cuentas por cobrar. Cuentas por pagar. Patrimonio

SUBTEMAS	Reintegros de recursos girados por del Fondo Nacional de Regalías-En liquidación (FNR), los cuales no fueron ejecutados.
-----------------	--

Doctora
SILVIA PATRICIA GUERRERO ESTUPIÑAN.
Contadora Municipal.
Riofrío - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004014-2 del 10 de octubre de 2018, en la cual solicita se le informe los registros contables para contabilizar la devolución al Fondo Nacional de Regalías o al Departamento Nacional de Planeación los saldos no ejecutados del proyecto FNR 33529, mejoramiento vial Portugal, Corozal, Calabazas, el Rubí, en el Municipio de Riofrío Valle.

Lo anterior, de conformidad con lo ordenado en la Resolución N° 130236339 de mayo 22 de 2018- Por medio de la cual se reintegra al Departamento Nacional de Planeación y en su defecto al Fondo Nacional de Regalías los saldos no ejecutados del proyecto mencionado anteriormente.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

Consideraciones generales

La Resolución N°692 de 2017 del Fondo Nacional de Regalías en liquidación, por medio de la cual se procede a declarar el cierre de un proyecto financiado o cofinanciado con asignaciones del Fondo Nacional de Regalías, o en depósito en el mismo, y se ordena el reintegro de unos recursos señala lo siguiente:

ANTECEDENTES DEL PROYECTO DE INVERSIÓN

“1. Respecto del proyecto de inversión BPIN 0011104390000 FNR 33529 “MEJORAMIENTO VIA PORTUGAL, CALABAZAS, COROZAL, EL RUBI EN EL MUNICIPIO DE RIOFRIO, VALLE DEL

CAUCA", cumplidos los requisitos señalados en el Acuerdo Sectorial No. 027 del 21 de diciembre del 2004, para el sector de Transporte, y previa viabilización técnica, económica, financiera, institucional y legal del mismo por el Ministerio de Transporte, conforme al artículo 3° del Decreto 416 de 2007, el Consejo Asesor de Regalías con Acuerdo 058 del 23 de noviembre de 2009, aprobó para las vigencias 2011 y 2012, una asignación de recursos por un valor de \$1.498.499.640, designando como ejecutor al Municipio de Riofrío, Valle del Cauca.

Efectuados los descuentos de Ley 14, resultó un valor a girar de \$1.067,495.110 financiados con recursos del Fondo Nacional de Regalías, (...)

2) Con comunicación 20174420254981 del 27 de abril de 2017, el Departamento Nacional de Planeación a través de la interventoría Administrativa y Financiera, solicitó a la entidad ejecutora la información requerida para adelantar el proceso de cierre del proyecto.

7) Las Subdirecciones de Control y de Proyectos de la Dirección de Vigilancia de las Regalías y la Subdirección Financiera del DI-JP verificaron y aprobaron el informe de cierre del proyecto, elaborado por la interventoría Administrativa ... del cual se concluye que el ejecutor Municipio de Riofrío, Valle del Cauca, debe reintegrar a favor del Fondo Nacional de Regalías, en Liquidación, la suma de OCHENTA Y TRES MILLONES SETECIENTOS SETENTA Y OCHO MIL QUINIENTOS TREINTA Y SIETE PESOS CON SETENTA Y DOS CENTAVOS M/CTE (\$83.778,537,72) por concepto de saldos no ejecutados del proyecto, de acuerdo con el siguiente detalle: (...)"

Los artículos primero, segundo, tercero y cuarto de la mencionada Resolución resuelven lo siguiente:

“ARTÍCULO PRIMERO: DECLARAR cerrado el proyectó BPIN 0011104390000 FNR 33529 ", MEJORAMIENTO VIA PORTUGAL, CALABAZAS, COROZAL, EL RUBI EN EL MUNICIPIO D E RIOFRIO, VALLE DEL CAUCA.

ARTÍCULO SEGUNDO: ORDENAR al Municipio de Riofrío, Valle del Cauca, en calidad de ejecutor del proyectó FNR 33529 (...) el reintegro de la suma de OCHENTA Y TRES MILLONES SETECIENTOS SETENTA Y OCHO MIL QUINIENTOS TREINTA Y SIETE PESOS CON SETENTA Y DOS CENTAVOS M/CTE (\$83.778.537,72) por concepto de saldos no ejecutados del

proyecto, al Fondo Nacional de Regalías, en liquidación. Valor que debe ser consignado en alguna de las siguientes cuentas bancarias: (...)

Para electos de la transferencia o el reintegro de los recursos en cualquiera de las cuentas bancarias, se debe utilizar el NIT 399.999.090-2 a nombre de la Dirección del Tesoro Nacional.

ARTÍCULO CUARTO: COMUNICAR a las entidades recaudadoras del Sistema General de Regalías que la suma de OCHENTA Y TRES MILLONES SETECIENTOS SETENTA Y OCHO MIL QUINIENTOS TREINTA Y SIETE PESOS CON SETENTA Y DOS CENTAVOS M/CTE (\$83.778.537,72) debe ser descontada al Municipio de de Riofrío, Valle del Cauca, en su calidad de entidad ejecutora, en una cuota.

PARÁGRAFO PRIMERO: En caso que el ejecutor no sea beneficiarlo de asignaciones directas de las que trata el inciso 2 del artículo 361 de la Constitución Política, deberá reintegrar a favor del Fondo Nacional de Regalías, en liquidación, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha de ejecutoria del presente acto administrativo la suma ordenada en el artículo segundo de la presente resolución, e informar a la Subdirección Financiera del DNP sobre el reintegro de dichos recursos. (...)

Por su parte, el Municipio de Riofrío en mayo de 2018 emitió la Resolución N°130.236-339 (mayo 22 de 2018) “Por medio de la cual se reintegra al Departamento Nacional de Planeación y en su defecto al Fondo Nacional de Regalías los saldos no ejecutados del proyecto FNR 33529 - Mejoramiento Vía Portugal, Calabazas, Corozal, el Rubí en el municipio de Riofrío, Valle del Cauca”

- **Consideraciones sobre el Régimen de Contabilidad Pública Precedente:**

El Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante la Resolución N°354 de 2007 vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, contiene el Catálogo General de Cuentas el cual describe la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, indicando que “Representa el valor de los ingresos obtenidos de las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de éste. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones”. (Subrayados fuera de texto)

También describe la cuenta 5808- OTROS GASTOS ORDINARIOS, así:

DESCRIPCION: 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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de pasivo, objeto de la transacción.”

- **Consideraciones sobre el Marco normativo para entidades de gobierno anexo a la Resolución N°533 de 2015 y modificado con la Resolución 484 de 2017**

Las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos para entidades de gobierno de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, establece:

“20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. (...) (Subrayado fuera de texto)

27. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente: a) la naturaleza del error de periodos anteriores; b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible; c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo de Cuentas expedido para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, contiene la cuenta 3109- RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIOES, la cual se describe así:

DESCRIPCIÓN: Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- (...)

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- (...)

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 del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, a continuación, se indica el procedimiento contable que debió aplicarse para el caso consultado, bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 y a la luz del Marco Normativo para entidades de gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial con las normas anexas a la Resolución N° 484 de 2017.

3. Registros contables para asignación de los recursos por parte del FNR para la ejecución de los contratos suscritos en el año 2012, y para el reintegro de los valores no ejecutados en el año 2017, bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente.

1.1. Asignación de los recursos

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones y tratándose de recursos provenientes del FNR, con la asignación de los recursos el Municipio debió reconocer el derecho a los mismos en la subcuenta 140108- Regalías y compensaciones monetarias de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS con contrapartida en la subcuenta 411010- Regalías y compensaciones monetarias de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, mientras que el FNR le correspondía reconocer la asignación de estos recursos en la subcuenta 522013- Regalías y compensaciones monetarias con crédito en la 244010- Regalías y

compensaciones monetarias de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR

- 1.2. Registro que debieron efectuar en el año 2017, las entidades involucradas para proceder al reintegro o compensación de los recursos no ejecutados

Teniendo en cuenta que el reintegro de los recursos al FNR fue ordenado por el Departamento Nacional de Planeación en el año 2017, mediante la Resolución N° 692 del mismo año, tanto el Municipio como el FNR debieron hacer el reconocimiento de la obligación y del derecho respectivamente, en el año 2017 con fundamento en este acto administrativo.

Por consiguiente, el Municipio debió registrar esta obligación mediante un débito en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Por su parte, al FNR le correspondía reconocer el derecho a la devolución de los recursos mediante un débito en la subcuenta 147090-Otros deudores de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, con crédito a la subcuenta 480890- Otros ingresos ordinarios de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

4. Compensación del valor de los descuentos con la asignación de Regalías directas por parte del Sistema General de Regalías (SGR).

Si el Municipio fue beneficiario de regalías directas, el Sistema General de Regalías le correspondía descontar al Municipio el valor del descuento a favor del FNR, mediante un débito en la subcuenta 540301-Asignaciones directas de la cuenta 541301-REGALÍAS DIRECTAS por el valor de la distribución. El registro crédito corresponde a las subcuentas 240316- SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR por el valor neto a girar a la entidad territorial, y en la subcuenta 242590-OTROS ACREEDORES de la cuenta 2425-ACREEDORES por el valor del descuento a favor del Fondo Nacional de Regalías.

En este evento, con el giro por parte del SGR al FNR, el Municipio le corresponde el saldo de subcuenta 141313-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS

POR COBRAR, con el saldo de la obligación a favor del FNR en la subcuenta 249090-OTRAS CUENTAS POR PAGAR de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Por parte del FNR con el giro de los recursos por parte del SGR o del Municipio, se debita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 147090-OTROS DEUDORES de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

3) Reembolso de los recursos por parte del Municipio cuando no es beneficiario de regalías y por tanto no hay lugar a compensación

En este caso el Municipio procede al giro los recursos al FNR y reconoce este pago mediante un débito a la subcuenta subcuenta 249090-OTRAS CUENTAS POR PAGAR de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

El FNR reconoce un débito en la subcuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito a la subcuenta 147090-OTROS DEUDORES de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

4) Registros contables bajo el nuevo Marco Normativo para entidades de gobierno, a partir del 1 de enero de 2018.

4.1 Corrección de la información.

Si en el año 2017 en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente (2017) las entidades omitieron los registros anteriores y adicionalmente a primero de enero de 2018 con ocasión de la determinación de los saldos iniciales no efectuaron la corrección, en el año 2018 tendrán que realizar el ajuste con base en el nuevo Marco Normativo para entidades de gobierno, para lo cual aplicará lo dispuesto en el capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores.

Para el efecto el FNR reconocerá el derecho al reintegro registrando un débito a la subcuenta 138490-OTRAS CUENTAS POR COBRAR de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR utilizando como contrapartida la subcuenta en la subcuenta respectiva de la

cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, en tanto que el Municipio debe reconocer la obligación mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, con crédito en la subcuenta 249090-OTRAS CUENTAS POR PAGAR de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Por el contrario, si el Municipio no es beneficiario de regalías directas, esta obligación se cancela con el giro de los recursos al FNR mediante un débito en la subcuenta 249090-OTRAS CUENTAS POR PAGAR de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

4.2 Compensación del valor de los descuentos con la asignación de Regalías directas por parte del Sistema General de Regalías (SGR), si el Municipio es beneficiario de regalías directas.

El SGR, para el reconocimiento de las asignaciones a favor del Municipio y de los respectivos descuentos a favor del FNR, registra un débito en la subcuenta 541301-ASIGNACIONES DIRECTAS de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALIAS por el valor de la distribución. El registro crédito correspondiente se hace en las subcuentas 240316- SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR por el valor neto a girar a la entidad territorial y un crédito en la subcuenta 249090-OTRAS CUENTAS POR PAGAR de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor del descuento a favor del Fondo Nacional de Regalías, saldos que se cancelarán con el giro de los recursos.

El Municipio debe reconocer este derecho en la subcuenta 141313-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, saldo que será compensado con el saldo de la obligación reconocida a favor del FNR por cuanto este valor le será descontado por el Sistema General de Regalías (SGR) y girado directamente al FNR.

El FNR cancelará el derecho reconocido en la subcuenta 138490-OTRAS CUENTAS POR COBRAR de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR con el giro que sobre este concepto le efectúe el SGR, o con el giro por parte del Municipio para cancelar esta obligación.

5. Revelaciones

En los estados financieros del año 2018 las entidades deberán efectuar las revelaciones pertinentes a la omisión de los registros bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente y la respectiva corrección en el año 2018 a la luz del nuevo Marco normativo.

Se precisa que, aunque la norma de corrección de errores señala que se deben reexpresar los estados financieros cuando el error es considerado material, para las entidades de gobierno, dicha reexpresión no procederá en errores corregidos durante el 2018 por cuanto no se cuenta con estados financieros comparativos anteriores preparados y presentados bajo el nuevo marco normativo.

CONCEPTO No. 20182000058131 DEL 13-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Marco Normativo para Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar.
	SUBTEMAS	Deterioro de cuentas por cobrar y reconocimiento de intereses de cuentas por cobrar completamente deterioradas. Depuración de cartera.

Doctor
GUSTAVO MAURICIO MARTÍNEZ PERDOMO
Vicepresidente Gestión Contractual - Encargado de las funciones de la Secretaría General
Agencia de Desarrollo Rural - ADR
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003886-2, del día 27 de septiembre de 2018, en la cual indica:

“1. Dentro del proceso de entrega que realizó el INCODER en Liquidación (hoy extinto) a la Agencia de Desarrollo Rural, se efectuó la transferencia de la cartera de los Distritos de Adecuación de Tierras de propiedad estatal, administrados directamente por la entidad, la cual se recibió mediante Acta 0223 de 6 de diciembre de 2016, así: 1. Cartera de Tarifas: A

corte 29 de febrero de 2016. 2. Cartera por Recuperación de la Inversión: A corte 29 de febrero de 2016. 3. Cartera por venta de Distritos: A corte 7 de marzo de 2016. (...)

2. Dentro de los saldos de cartera entregados por el extinto INCODER, se encuentra cartera en mora superior a 5 años.

3. Dentro de las políticas contables adoptadas por la ADR - Cuentas por Cobrar - se determina el cálculo del deterioro de la cartera, así:

Para las cuentas por cobrar menores a 1 año no se aplica deterioro. Para las cuentas que superen los 12 meses de vencidas, se clasifican en rangos de: 1 a 2 años para aplicar el deterioro con un valor recuperable del 75%, cartera con vencimiento entre 2 y 3 años se aplica deterioro con un valor recuperable del 50% y cartera con vencimiento entre 3 y 5 años se aplica deterioro con un valor recuperable del 25%. Para la cartera con vencimiento superior a 5 años con valor recuperable del 0%, su deterioro será del 100% y con tratamiento de acuerdo con los lineamientos definidos por la norma para este fin. (...)

4. Teniendo en cuenta los anteriores parámetros, la ADR realizó el cálculo de deterioro de la cartera de tarifas con corte a 31 de diciembre de 2017, (...)

CONSULTA

Una vez aplicada la política en la cual se deteriora el 100% de la cartera con edad superior a 5 años se debe:

1. ¿Suspender el cálculo de los intereses en el sistema en el cual se maneja esta cartera?
2. ¿Se deben reconocer en los estados financieros los intereses que se sigan causando en periodos posteriores?
3. ¿Cuándo se aplica el deterioro, se debe asumir que se realizó la depuración de cartera?"

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

CONSIDERACIONES

El artículo 98 del Título IV. del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, establece:

“ARTÍCULO 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de

conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes.” (Subrayado fuera de texto)

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:

“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. (...)

“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. (...)

6.1.1. Activos

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

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

para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. (...)

Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos; por ejemplo, una entidad puede obtener activos en una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. 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. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“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.

2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo. (...)

2.4. Medición posterior

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

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. 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. (...)

2.5. Baja en cuentas

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

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

“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. (...)

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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, señala:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

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

Bienes y derechos

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

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

CONCLUSIONES

De 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.

Así las cosas, en aplicación del principio de devengo, donde los hechos económicos se reconocen cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del período, la entidad deberá efectuar el registro del respectivo derecho, cuando haya cumplido con los criterios para el reconocimiento de un activo, esto es, que correspondan a recursos controlados por la empresa de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, anotando que al evaluar si existe o no control sobre dicho activo, la entidad debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del recurso o restringir su uso, la forma de garantizar que se use

para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible que cuente con la capacidad de generar beneficios económicos futuros.

Aunado a lo anterior, es necesario tener en cuenta, por una parte, que las entidades estatales cuentan con los instrumentos jurídicos suficientes para recaudar las obligaciones creadas en su favor, y por otra, que según lo estipulado en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, es deber de las mismas gestionar el recaudo de las acreencias que consten en documentos que presten mérito ejecutivo. Bajo este contexto, se puede concluir que, por regla general, es previsible la obtención del flujo económico por conceptos de tarifas, recuperación de la inversión, venta de distritos, así como los intereses que se generan en relación a los plazos de recaudo de cada uno de los conceptos anteriores.

Con respecto a sus dos primeras preguntas, los intereses relacionados con derechos reconocidos en cuentas por cobrar, será procedente el reconocimiento cuando se prevea posibilidades de flujo de efectivo. Por lo tanto, si no se vislumbra expectativa de recaudo para la Entidad por estos, no es conducente el reconocimiento de los mismos, toda vez que la Entidad no obtendrá beneficios económicos futuros.

Las cuentas por cobrar son susceptibles de ser reclasificadas a cuentas por cobrar de difícil recaudo, situación que se presenta como consecuencia de la existencia de criterios relacionados con niveles considerables de antigüedad o morosidad, en comparación con los plazos normales estipulados por la Entidad para la recuperación de saldos. La reclasificación de las cuentas por cobrar se registra debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO y acreditando la subcuenta y cuenta de origen de la cuenta por cobrar que sufre la reclasificación.

En relación con el cálculo de deterioro, la Norma de Cuentas por cobrar para la medición posterior indica que se debe evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro, cualquiera sea el rubro en que se encuentre clasificada la cuenta por cobrar, a efectos de determinar el estimativo de la posible pérdida de valor por el desmejoramiento de las condiciones crediticias o el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor, lo cual se materializa si el valor en libros es superior al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, caso para el cual la diferencia será registrada en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR). Es pertinente señalar que deben revisar los criterios para efectuar el deterioro, pues este no debe estar en función del tiempo transcurrido, sino de las dificultades para su recaudo, cualquiera sea el tiempo transcurrido desde el momento de su causación.

Por otra parte, se aclara que el hecho de efectuar los cálculos por deterioro y su reconocimiento, no implica que la Entidad haya realizado la depuración de cartera, dado

que para depurar la cartera la Entidad debe evaluar si se configura alguna de las causales descritas en el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, así mismo se ha de apoyar por lo indicado en el Manual de políticas contables y procedimientos relacionados a la depuración que haya sido emitido por la Entidad.

En caso que el resultado de la evaluación determine que procede la baja de alguno(s) de los derechos, la Entidad deberá efectuar el respectivo castigo debitando la subcuenta 580423- PÉRDIDA POR BAJA EN CUENTAS DE CUENTAS POR COBRAR, de la cuenta 5804- FINANCIEROS y acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda a la cuenta por cobrar. En caso de tener registrado algún deterioro, este deberá igualmente eliminarse.

Una vez se retiran los derechos de la situación financiera de la Entidad, pueden ser registrados a discreción de la misma en cuentas de orden si la Entidad considera que requieren ser controlados, para ello, se realiza un débito en la subcuenta 831535-CUENTAS POR COBRAR, de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un crédito en la subcuenta 891506 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.

El anterior procedimiento contable no es óbice para que se adelanten las investigaciones administrativas, fiscales o de otro orden, si existen conductas que así lo ameriten.

CONCEPTO No. 20182000055881 DEL 02-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente.
	TEMAS	Cuentas de orden deudoras - derechos contingentes.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de demanda interpuesta por el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones en contra de la Unión Temporal Interfactory.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Cuentas por Cobrar Otros Ingresos
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable por la sentencia definitiva de la demanda interpuesta por el Fondo de Tecnologías de la

	Información y las Comunicaciones en contra de la Unión Temporal Interfactory. Reconocimiento contable del anticipo entregado por el FONTIC a la Unión Temporal Interfactory en virtud del contrato 539 de 2008 y reclasificación anticipos a cuentas por cobrar.
--	--

Doctora

LINA MARÍA MEJÍA LONDOÑO

Coordinadora Grupo Interno de Trabajo Procesos Judiciales y Extrajudiciales

Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a sus comunicaciones radicadas en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003478-2 el día 24 de agosto de 2018 y 2018550004005-2 el día 08 de octubre de 2018, en las cuales consulta lo siguiente:

“Dentro de la auditoría integral realizada por la Contraloría General de la República, para la vigencia 2017 al Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, estableció en su informe final el hallazgo que relacionamos a continuación:

“Hallazgo 3. Registro Avances y Anticipos entregados a terceros. Administrativo.

A 31 de diciembre de 2017 la Cuenta (1420) Deudores- Avances y Anticipos entregados, por \$2.358 millones, representada en anticipos para la adquisición de bienes y servicios, presenta sobrestimación, generada por la no legalización de estos recursos, toda vez que corresponden a los girados en calidad de anticipo para la ejecución del Contrato 539 de 2008, el cual, a cierre de vigencia 2017, el Fondo reveló la situación relacionada con una demanda contractual que interpuso por el presunto incumplimiento por parte del contratista, al no ejecutar la obligación referente a la cesión de derechos patrimoniales de autor de las soluciones diseñadas y desarrolladas durante la ejecución del contrato.

Teniendo en cuenta que se trata de derechos que presentan riesgo, el Fondo Tic no reconoció al cierre de la vigencia la estimación de las contingencias por posibles pérdidas generadas como resultado del riesgo de incobrabilidad de los derechos contractuales.”

EL FONTIC, dio respuesta a esta observación en su momento, soportado en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente:

“Acorde al Régimen de Contabilidad Pública y al concepto emitido por la CGN-20122000002681, el Fondo TIC aplica las normas técnicas de contabilidad pública para los deudores: Los deudores de las entidades gobierno general que no están asociadas a la producción de bienes y servicios individualizados no son objeto de provisión. En este caso cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio y no el gasto cuando se hace el reconocimiento de la provisión.

Acorde a la dinámica contable del Plan General de Contabilidad Pública, la cuenta 1420- Avances y Anticipos Entregados- y de la cuenta 1475- Deudas de Difícil Recaudo-, no establece la reclasificación de los derechos de Avances y Anticipos Entregados a Deudas de Difícil Recaudo, las cuales son objeto de provisión, razón por la cual, en aplicación del procedimiento para el Reconocimiento y Revelación de los Procesos Judiciales (Capítulo V del Régimen de Contabilidad Pública)- se reconoce la demanda interpuesta por el Fondo TIC en contra de Interfactory, como un derecho potencial en las cuentas de orden deudoras. Con la sentencia definitiva a favor del Fondo se reconoce el derecho cierto (Indemnizaciones y el Ingreso- Indemnizaciones) y se ajustan las cuentas de orden. Ahora bien, si por el contrario la sentencia definitiva deniega las pretensiones demandadas, se ajustan las cuentas de orden inicialmente registradas, disminuyéndolas.

Así las cosas, de acuerdo con la normatividad contable aplicable, no hay lugar a la reclasificación de los 2.358 millones, ni la estimación de la contingencia por posible pérdida.

En relación con el proceso judicial relacionado con el **Contrato 539 de 2008**, el GTI de Procesos Judiciales y Extrajudiciales, manifestó lo siguiente:

ACCIÓN CONTRACTUAL 25000233600020130094500

- El día 19 de junio de 2013 el Fondo TIC radicó demanda de acción contractual derivada del incumplimiento de las obligaciones estipuladas en el Contrato No. 539 de 2008, contra ASESORÍA EN SISTEMATIZACIÓN DE DATOS S.A - A.S.D.S.A. (hoy grupo asesoría en sistematización de datos sociedad anónima -Grupo Asd S.A.) CONSULTING NET S.A., UBIQUANDO LTDA. (hoy UBIQUIANDO S.A.) NETWORK SOLUTIONS CO NETCO LTDA- NETCO LTDA (Hoy NETWORK SOLUTIONS COMPANY LIMITADA - NETCO LTDA) INTELLIGENT BUILDINGS CORPORATION - ZORTEK SYSTEMS y SEGUROS COLPATRIA S.A. la cual quedó identificado con número de rama judicial 25000233600020130094500.
- La misma correspondió por reparto al Magistrado de la Sección Tercera Juan Carlos Garzón, quien por auto del 21 de octubre de 2013 admitió la demanda.
- Después de surtido todas las etapas procesales, la Sala de la Sección Tercera emitió fallo favorable el 5 de octubre de 2015, por el cual declaró el incumplimiento de las

obligaciones a cargo del contratista, declara la ocurrencia del siniestro y hace efectiva la garantía contractual por la suma de \$3.154.982.440.

- El 17 de mayo de 2016, se remitió el expediente al Consejo de Estado con recurso de apelación.
- Por auto del 14 de octubre de 2016 se admitió el recurso de apelación.
- El 11 de septiembre de 2017 entró al despacho para fallo de segunda instancia, sin que hasta la fecha se haya emitido.

De manera que, como ya se explicó anteriormente, al ser un proceso judicial en el cual el Fondo TIC es el demandante, y de conformidad con la metodología ANDJE y el Régimen de Contabilidad Pública, sólo se reconocen como pasivo contingente **las demandas que son interpuestas contra la entidad**. El instructivo busca orientar a los ABOGADOS en la utilización de la plantilla de ayuda, para el cálculo de la provisión contable **los litigios en contra de las entidades estatales**, desarrollada a partir de la Circular 353 del 1 de noviembre de 2016, “por medio de la cual se adopta una metodología de reconocido valor técnico para el cálculo de la provisión contable de los procesos judiciales, conciliaciones extrajudiciales y trámites arbitrales en contra de la entidad”

Sin embargo, y a pesar de que esta entidad explicó de manera clara que el proceso judicial del que habla el hallazgo es una demanda de controversias contractuales interpuesta por el FONTIC, la Contraloría insiste en que dicha provisión se debe hacer, como si se tratase de un proceso en contra de la entidad.

De conformidad con lo anterior, respetuosamente, se solicita a su entidad como ente facultado para establecer las reglas de contaduría, responder el siguiente interrogante: ¿Se debe provisionar la estimación de las contingencias por posibles pérdidas generadas como resultado del riesgo de incobrabilidad de los derechos contractuales, cuando el demandante es el Fondo TIC y el proceso presenta fallo de primera instancia favorable a los intereses del Estado?”

“Así mismo, y en relación con lo que se había solicitado en el primer escrito, indicarnos ¿cuál sería el registro a la luz del nuevo marco normativo para aquellos **anticipos** que por no cumplimiento de las condiciones contractuales se encuentra en proceso judicial por demanda interpuesta por el Fondo TIC a la entidad Interfactory?”

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

CONSIDERACIONES

La Norma Técnica de Deudores contenida en el Régimen de Contabilidad Precedente, prescribía en el párrafo 156:

“156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio. (Subrayado fuera de texto)”

En el Manual de Procedimientos Contables, adoptado por la Resolución 356 de 2007, Título II Capítulo V, se establecía:

“2. RECONOCIMIENTO DE DERECHOS

Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por la entidad contable pública en contra de un tercero deben reconocerse en las subcuentas que identifican su origen en civiles, penales, administrativas, fiscales y otras. Cuando se admitan las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales se registran como un derecho potencial, con un débito en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, con crédito en la subcuenta 890506-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y se actualizan de acuerdo con la evolución del proceso y la evaluación de la certeza del fallo a favor. (...)”

Por su parte el CAPÍTULO IV PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, LAUDOS ARBITRALES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS, de los Procedimientos para las Entidades de Gobierno, estipula lo siguiente:

“1. RECONOCIMIENTO DE DERECHOS Y REVELACIÓN DE ACTIVOS CONTINGENTES

a. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

La admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por la entidad en contra de un tercero se revelarán como activo contingente. Adicionalmente, en la medida en que pueda hacerse una medición del activo contingente, este se registrará debitando las subcuentas que identifican el tipo de proceso de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS y acreditando la subcuenta 890506- LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS de la

cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR). Para tal efecto, la medición corresponderá a la mejor estimación del valor que la entidad podría llegar a cobrar al culminar el proceso de manera favorable para la entidad.

El activo contingente se ajustará cuando la entidad obtenga nueva información acerca del proceso o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros de la entidad.

1.2. Sentencia definitiva, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial

Con la sentencia definitiva a favor de la entidad, o con base en el laudo arbitral o en el acuerdo de conciliación extrajudicial, se registrará el derecho y el ingreso, afectando las subcuentas correspondientes. Simultáneamente, se ajustarán los saldos registrados en las cuentas de orden, debitando la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

Cuando la sentencia definitiva, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, deniegue las pretensiones demandadas por la entidad, se ajustarán los saldos registrados en las cuentas de orden, debitando la subcuenta 890506-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

1.3. Recaudo de los derechos originados en sentencias judiciales, laudos arbitrales o acuerdos de conciliación extrajudicial

Con el recaudo del valor establecido en la sentencia definitiva, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que identifique el respectivo derecho.

Cuando el recaudo del derecho se realice a través de la tesorería centralizada, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda, y acreditará la subcuenta 472080-RECAUDOS de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

Por su parte, la entidad titular del derecho originado en la sentencia definitiva, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial debitará la subcuenta 572080-RECAUDOS de

la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará la subcuenta 138421-INDEMNIZACIONES de la cuenta 1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR.”

Ahora bien, en este punto, me permito hacer algunas acotaciones sobre el proceso judicial que está en curso, de la siguiente manera:

En la demanda interpuesta por el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones- FONTIC por el medio de control de controversias contractuales en contra de los miembros de la Unión Temporal Interfactory, y de la Aseguradora Colpatria S.A., se realizaron a groso modo, las siguientes pretensiones principales:

PRIMERA: Que se declare que los miembros de la Unión Temporal Interfactory incumplieron el contrato 539 de 2008 por no ejecutar la obligación referente a la cesión de los derechos patrimoniales de autor, prevista en la cláusula vigésima séptima del contrato.

SEGUNDA: Que como consecuencia de lo anterior, se le ordene a los miembros de la Unión Temporal Interfactory, suscribir el contrato de la cesión de dichos derechos patrimoniales de autor.

TERCERA. Que se declare que los miembros de la Unión Temporal incumplieron el contrato 539 de 2008 por no acreditar el pago de parafiscales y seguridad social.

CUARTA. Que se declare que los miembros de la Unión Temporal Interfactory, incumplieron el contrato 539 de 2008 por incumplir la garantía de solución de autenticador electrónico previsto en la cláusula sexta del contrato 539 de 2008.

QUINTA. Que como consecuencia de la primera y/o de la tercera y/o cuarta pretensión, se declare la ocurrencia del siniestro amparado por la póliza No. 8001024253 y sus modificaciones, emitida por la ASEGURADORA COLPATRIA S.A. y que se ordene el pago de su valor amparado a favor del FONTIC.

SEXTA. Que como consecuencia de las pretensiones primera y/o de la tercera y/o cuarta, se condene a los miembros de la Unión Temporal Interfactory a pagar la cláusula penal pecuniaria.

SÉPTIMA. Que como consecuencia de las pretensiones primera y/o de la tercera y/o cuarta, se ordene a los miembros de la Unión Temporal Interfactory a indemnizar a FONTIC los perjuicios que excedan el valor de la cláusula penal.

OCTAVA. Que a las sumas mencionadas se adicionen intereses moratorios.

NOVENA. Que se liquide judicialmente el contrato.

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Tercera, el día 24 de septiembre de 2015, profirió sentencia de primera instancia contractual. En las conclusiones de dicha sentencia, se sintetizó la decisión en el siguiente sentido:

“5.1. El incumplimiento de la obligación del pago de parafiscales y seguridad social, no permite la declaratoria de ocurrencia del siniestro, ni la efectividad de la cláusula penal, por no comprender un incumplimiento del objeto contractual, sino un requisito de pago. Dentro del plenario, se demostró el incumplimiento de esta obligación legal por parte del contratista.

5.2. En contratista incumplió igualmente la obligación post-contractual de la garantía del producto, por cuanto el autenticador electrónico presentó fallas que no fueron solucionadas.

5.2. En relación con las fallas presentadas en el autenticador electrónico, que era una obligación que hacía parte de la garantía del producto; la Sala estableció que **no era obligación que implicara el incumplimiento definitivo de las obligaciones del contratista**, razón por la cual, no fue procedente hacer efectiva la cláusula penal pecuniaria.

5.4. Por el contrario, el autenticador electrónico, en relación a las obligaciones de calidad y buen funcionamiento del producto, la Sala determinó, que se trataba de una obligación esencial, por ende, se hizo efectiva la totalidad de la garantía contractual otorgada por SEGUROS COLPATRIA.”

Además, es preciso resaltar que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las demás pretensiones, incluida la de indemnización de perjuicios al FONTIC.

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 la siguiente cuenta:

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)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, es necesario hacer la precisión de que en la consulta confluyen dos hechos económicos que se hace necesario diferenciar; el primero obedece al anticipo entregado por FONTIC a la Unión Temporal Interfactory en virtud del contrato 539 de 2008 y el segundo obedece a la demanda interpuesta por el FONTIC en contra de la Unión Temporal Interfactory y Seguros Colpatria.

Así las cosas, tratándose de la demanda interpuesta por el FONTIC en contra de la Unión Temporal Interfactory y Seguros Colpatria, se debe realizar el reconocimiento contable que a continuación se expone sobre aquellas pretensiones que no impliquen el amparo del anticipo, por cuanto esté ya se encuentra reconocido contablemente, y tratándose del anticipo se plantearán dos escenarios, con el fin de que el FONTIC tome la decisión del tratamiento contable que debe dársele al mismo, en función del escenario que le sea aplicable.

1. Reconocimiento Contable de la demanda interpuesta por el FONTIC en contra de la Unión Temporal Interfactory y Seguros Colpatria.

Una vez admitida la demanda que el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones - FONTIC interpuso en contra de Asesorías y Sistematización de Datos S.A. (ASD S.A.) y otros, se debió realizar, bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, el siguiente reconocimiento contable: débito en la subcuenta 812004 ADMINISTRATIVAS de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, con crédito en la subcuenta 890506-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

Una vez proferida la sentencia definitiva, teniendo en cuenta que cuando esta se profiera, estará en aplicación el Marco Normativo anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en caso de que sea a favor de la entidad, se registrará un débito en la subcuenta 138490 OTRAS CUENTAS POR COBRAR, de la cuenta 1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR, con crédito a la subcuenta 480890 OTROS INGRESOS DIVERSOS, de la cuenta 4808 INGRESOS DIVERSOS. Simultáneamente, se ajustarán los saldos registrados en las cuentas de orden, debitando la subcuenta 890506-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 812004 ADMINISTRATIVAS de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

Obtenido el pago de la condena a favor del FONTIC, se deberá debitar la cuenta que corresponda del Grupo 11 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y se acreditará la subcuenta 138490 OTRAS CUENTAS POR COBRAR de la cuenta 1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

En caso de que la sentencia definitiva deniegue las pretensiones demandadas por la entidad, se ajustarán los saldos registrados en las cuentas de orden, debitando la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 812004 ADMINISTRATIVAS de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

En este sentido, frente a la pregunta planteada en su consulta, no se debe provisionar la estimación de las contingencias por posibles pérdidas generadas como resultado del riesgo de incobrabilidad del valor por el que sean condenados los demandados, sino que debe aplicarse el procedimiento anteriormente señalado, y en caso de que una vez reconocido un derecho otorgado en la sentencia definitiva, se presente una evidencia objetiva de incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, la cuenta por cobrar será objeto de estimaciones de deterioro, según lo estipulado en la regulación que empezó a regir a partir del 1° de enero de 2018.

2. Tratamiento contable del anticipo.

En términos generales bajo el nuevo Marco Normativo, los recursos entregados en calidad de anticipo no son objeto de estimación del deterioro, dado que se espera recibir en el futuro un bien o servicio en lugar de un flujo financiero fijo determinable. Pero en caso de que la entidad tenga el derecho a recibir un reembolso de dinero como consecuencia del incumplimiento por parte del tercero, las partidas inicialmente clasificadas como avances y anticipos entregados, deben ser reclasificadas como cuentas por cobrar, y por consiguiente, son objeto de estimaciones de pérdidas por deterioro del valor conforme a lo señalado en el numeral 2.4 de la Norma de cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

Ahora bien, en atención a que en su consulta solicitó definir el tratamiento contable que debe dársele a aquellos anticipos que por no cumplimiento de las condiciones contractuales se encuentran en proceso judicial por demanda interpuesta por el FONTIC a la entidad Interfactory, me permito manifestar que tratándose específicamente del anticipo entregado en virtud del contrato 539 de 2008, se pueden presentar los siguientes casos, y será la entidad la que deberá develar en cual se encuentra inmersa:

i) En caso de que el FONTIC haya interpuesto recurso de apelación en contra de la sentencia de primera instancia cuya sustentación esté encaminada a que se le conceda a la entidad alguna de las pretensiones negadas por el a quo que tengan relación con el anticipo, esto es, la pretensión QUINTA sobre la ocurrencia del siniestro en lo relacionado con el amparo al anticipo, deberá seguir reconociendo el saldo de dicho valor en su contabilidad y una vez adquirido el derecho al reintegro, en virtud de esta sentencia, reclasificarlo como una cuenta por cobrar.

ii) En caso de que el FONTIC no haya interpuesto recurso de apelación, o que dicho recurso de apelación no propenda por el reintegro del valor del anticipo, en virtud de lo sentenciado por el fallador de primera instancia no hay lugar a considerar que se vaya a pagar a la entidad algún valor por este concepto o el valor del anticipo asegurado por la póliza No. 8001024253, dado que el fallador de primera instancia sentenció la ocurrencia del siniestro amparado en dicha póliza pero sólo en relación con la garantía de calidad y correcto funcionamiento de los bienes y equipos.

Por lo cual, bajo este contexto, no es dable que se siga reconociendo el anticipo, ya que el mismo debió amortizarse en la medida en que se iba ejecutando, y en este punto, la entidad debió reconocer el gasto, costo o activo que se adquiriría mediante el contrato.

CONCEPTO No. 20182000059281 DEL 19-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Cuentas por cobrar.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de multas decretadas en cumplimiento de la Ley 1445 de 2011 y 1453 de 2011.

Doctor

LUIS EDUARDO ROJAS FRANKY

Profesional Especializado con Funciones de Coordinador Gestión Financiera

Departamento Administrativo del Deporte, la Recreación, la Actividad Física y el Aprovechamiento del Tiempo Libre - COLDEPORTES

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004044-2, del día 10 de octubre de 2018, en la cual señala:

“Mediante Decreto 0079 de 2012, se reglamentan las Leyes 1445 y 1453 de 2011, Estableciendo que “Serán competentes para cumplir con el objeto del presente decreto, las autoridades de policía de los entes territoriales, a través del inspector de policía, en primera instancia, y el alcalde o su delegado en segunda instancia” (artículo 2°).

Que “El recaudo de las multas de que tratan las Leyes 1445 y 1453 de 2011, estará a cargo del Departamento Administrativo del Deporte, la Recreación, la Actividad Física y el Aprovechamiento del Tiempo Libre - Coldeportes, el cual dispondrá de un término de seis (6) meses, contados a partir de la vigencia del presente decreto, para crear la estructura administrativa necesaria para el recaudo y cobro de los dineros que por concepto de multas se generen.”

Que en cumplimiento de este mandato, Coldeportes, según se establece en la política contable para el reconocimiento de ingresos de transacciones sin contraprestación, registra los ingresos procedentes de las sanciones administrativas y disciplinarias, cuando los actos administrativos que las proferieron están en firme, y sobre éstos no procede recurso alguno.

El procedimiento empleado para el registro contable consiste en contabilizar el valor de la sanción proferida según acto administrativo, afectando la cuenta contable 131104008-Contribuciones tasas e ingresos no tributarios, reconociendo el ingreso por la cuenta 411004008-Sanciones. En lo corrido del año (enero a agosto 30), se han registrado sanciones por valor de \$550.407.000, para un saldo total acumulado de \$3.036.461.000 del año 2015 a agosto de 2018, en la cuenta 131104008.

De la suma antes detallada, sólo se ha recaudado el 0.15% del total de las cuentas registradas, por tal motivo la Entidad ha reconocido un deterioro de valor asociado con estas cuentas por cobrar, por un importe de \$1.743.673.321.

Coldeportes realiza el cobro coactivo a cada uno de los sancionados por las infracciones causadas e impuestas por autoridad competente, gestión que no da resultados ya que las direcciones reportadas para las notificaciones, no son reales, o cuando se logra contactar al infractor, se establece que son Jóvenes sin trabajo, de escasos recursos, por la cual no tiene conque pagar las multas. En lo transcurrido del año 2018 sólo 2 personas se han acercado a realizar acuerdos de pago donde solicitan hasta 60 meses para pagar la multa impuesta.

Por lo anterior, de manera muy respetuosa, solicitamos nos indique si es posible realizar el registro de estas sanciones como un “activo contingente” y llevarlas en cuentas de orden; teniendo en cuenta que a pesar de cumplir los requisitos para ser considerados ingresos, su recaudo es totalmente incierto. (...)

Atendiendo lo anterior, esta solicitud se fundamenta en el hecho de que al realizar la contabilización de estas partidas, la entidad refleja en sus activos unas partidas que incrementan sus activos, pero que no son realizables.”

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

CONSIDERACIONES

La Ley 1445 de 2011, por medio de la cual se modifica la Ley 181 de 1995, las disposiciones que resulten contrarias y se dictan otras disposiciones en relación con el deporte profesional, indica en el Título V. Disposiciones en materia de seguridad y convivencia en el deporte profesional:

“ARTÍCULO 13. RESPONSABILIDAD DE VIGILANCIA, CONTROL Y PREVENCIÓN. La responsabilidad de la vigilancia, control y prevención respecto a los integrantes de las barras, aficionados y asistentes a los eventos deportivos, será compartida entre los clubes deportivos y las autoridades pertinentes.

El recaudo de las multas de las que trata el presente título, estará a cargo de Instituto Colombiano del Deporte (Coldeportes) y así mismo este deberá reglamentar la fijación de los procedimientos, graduación de las sanciones y método mediante el cual los infractores sancionados podrán interpelar las mismas.

Los recaudos que por este concepto se generen, el Instituto Colombiano del Deporte (Coldeportes) deberá destinarlos en programas de socialización y formación pedagógica que promuevan la paz, la tranquilidad, la convivencia en los estadios y escenarios deportivos.” (Subrayado fuera de texto)

La Ley 1453 de 2011, por medio de la cual se reforma el Código Penal, el Código de Procedimiento Penal, el Código de Infancia y Adolescencia, las reglas sobre extinción de dominio y se dictan otras disposiciones en materia de seguridad, señala en el Capítulo V. Disposiciones en materia de seguridad y convivencia en el deporte profesional:

“ARTÍCULO 97. El que dentro de un espectáculo deportivo, estadio, cancha, tribuna, en el entorno de este, o con ocasión del evento deportivo comete cualquiera de las siguientes conductas, incurrirá en multa de cinco (5) a diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes y prohibición de acudir a escenarios deportivos por un periodo entre seis (6) meses a tres (3) años:

1. Pretender ingresar, o estar en posesión o tenencia de cualquier tipo de arma de fuego, arma blanca, u objetos peligrosos.

2. Pretender ingresar, o estar en posesión o tenencia de cualquier tipo de estupefacientes.
3. Promover o causar violencia contra miembros de la fuerza pública, con el fin de evitar que esta ejecute un acto propio del servido.
4. Invadir el terreno de juego en torneo profesional.
5. No atienda las recomendaciones de los cuerpos de logística en lo que tiene que ver con la ubicación y tránsito de lugares no autorizados para el público, en torneo profesional.
6. Pretender ingresar o ingerir bebidas alcohólicas en torneo de fútbol profesional.

Serán agravantes de la conducta cualquiera de las que a continuación se enumeran, y en tal caso tendrán como sanción multa de ocho (8) a quince (15) salarios mínimos legales mensuales vigentes y prohibición de acudir a escenarios deportivos por un periodo entre un (1) año a seis (6) años:

1. Ser organizador o protagonista en el evento deportivo.
2. Ser dirigente de un club con deportistas profesionales.
3. Actuar bajo los efectos de estupefacientes, psicotrópicos, estimulantes o sustancias análogas.

ARTÍCULO 98. INCITACIÓN A LA AGRESIÓN FÍSICA O VERBAL, O DAÑOS A INFRAESTRUCTURA DEPORTIVA, PÚBLICA, RESIDENCIAL O COMERCIAL CON OCASIÓN DE ESPECTÁCULO DEPORTIVO. Sin perjuicio de las penas contempladas en la Ley 599 de 2000, el que dentro de un espectáculo deportivo, estadio, cancha, tribuna, en el entorno de este, o con ocasión del evento deportivo incite o cometa acto de agresión física o verbal sobre otra persona, o daños a infraestructura deportiva pública, residencial o comercial, será sancionado con una multa y la prohibición de ingresar a escenarios deportivos de la siguiente forma:

- a) Agresión física: La multa será de veinte (20) a cien (100) salarios mínimos legales mensuales vigentes y prohibición de acudir a escenarios deportivos por un período entre tres (3) años y cinco (5) años;
- b) Agresión verbal: La sanción será a través de trabajo social con la comunidad sobre la formación pedagógica para la prevención y el desarrollo social de la convivencia en los escenarios deportivos.

En caso de reincidencia, la multa será de uno (1) a veinte (20) salarios mínimos legales mensuales vigentes y prohibición de acudir a escenarios deportivos por un período entre un (1) año hasta tres (3) años;

c) Daño a infraestructura deportiva, pública, residencial o comercial, la multa será de veinte (20) a cien (100) salarios mínimos legales mensuales vigentes y prohibición de acudir a escenarios deportivos por un período entre dos (2) años y cuatro (4) años.

PARÁGRAFO 1o. Se entenderá por infraestructura deportiva, los estadios, las canchas, escenarios deportivos, instalaciones de los clubes, centros de entrenamiento y se hace extensivo a los medios de transporte que movilicen jugadores, directivos e hinchas.

PARÁGRAFO 2o. El menor de edad que incurra en las conductas descritas será conducido por la Policía Nacional para que se llame a quienes ostenten la patria potestad y hacerlos solidarios en las sanciones aquí previstas y a que hubiere lugar. Se iniciará proceso de pérdida de custodia del menor.” (Subrayado fuera de texto)

El artículo 98 del Título IV. del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, establece:

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

“4.1. Características fundamentales

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

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

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

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

6.1.1. Activos

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

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

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. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS (...)

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.

2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo. (...)

2.4. Medición posterior

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

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. 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. (...)

2.5. Baja en cuentas

7. Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia. (...)

CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

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

2. Los activos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos 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

3. La entidad revelará, para cada tipo de activo contingente, la siguiente información:

- a) una descripción de la naturaleza del activo contingente;
- b) 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
- c) el hecho de que sea impracticable revelar una o más de las informaciones contenidas en el literal b).

4. Adicionalmente, cuando sea posible realizar una medición, estos se registrarán en cuenta de orden deudoras contingentes. (...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

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

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

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

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

1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

27. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

1.4.1. Reconocimiento (...)

30. 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.

1.4.2. Medición (...)

32. Las multas y sanciones se medirán por el valor liquidado en el acto administrativo proferido por la autoridad que imponga la multa o sanción. (...)" (Subrayado fuera de texto)

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

"1311 - CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

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

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. (...)

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. (...)

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). (...)

4110 - CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos. (...)

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). (...)

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. (...)

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. (...)

8915 - DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)

DESCRIPCIÓN

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

Por su parte, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, señala:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y derechos

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

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

CONCLUSIONES

De 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.

Así las cosas, en aplicación del principio de devengo, donde los hechos económicos se reconocen cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del período, la entidad deberá efectuar el registro del respectivo derecho, cuando haya cumplido con los criterios para el reconocimiento de un activo, esto es, que correspondan a recursos controlados por la empresa de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, anotando que al evaluar si existe o no control sobre dicho activo, la entidad debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del recurso o restringir su uso, la forma de garantizar que se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible que cuente con la capacidad de generar beneficios económicos futuros.

Así mismo, en consideración con lo dispuesto en la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación, una multa se podrá reconocer cuando en contra de la decisión no proceda recurso alguno, para lo cual se deberá analizar lo dispuesto en la Ley y en los estatutos internos de la entidad.

Aunado a lo anterior, es necesario tener en cuenta, por una parte, que las entidades estatales cuentan con los instrumentos jurídicos suficientes para recaudar las obligaciones creadas en su favor, y por otra, que según lo estipulado en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, es deber de las mismas gestionar el recaudo de las acreencias que consten en documentos que presten mérito ejecutivo. Bajo este contexto, se puede concluir que, por regla general, es previsible la obtención del flujo económico por conceptos de multas que se impongan de acuerdo a lo indicado en la Ley 1445 de 2011 y 1453 del mismo año.

Las multas son concebidas como ingresos no tributarios, y de acuerdo con las Normas anexas a la Resolución N° 484 de 2016, como ingresos sin contraprestación, y en atención a la regla general anteriormente expuesta, el registro contable una vez las multas cumplan con los requisitos para su reconocimiento, es debitando la subcuenta 131102 - MULTAS, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411002-MULTAS, de la cuenta 4110 - CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Las cuentas por cobrar son susceptibles de ser reclasificadas a cuentas por cobrar de difícil recaudo, situación que se presenta como consecuencia de la existencia de criterios relacionados con niveles considerables de antigüedad o morosidad, en comparación con los plazos normales estipulados por la Entidad para la recuperación de saldos. La reclasificación de las multas se registra debitando la subcuenta 138515 - CONTRIBUCIONES, tasas e ingresos no tributarios, de la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO y acreditando la subcuenta 131102 - MULTAS, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Como parte de la medición posterior, la Norma de Cuentas por cobrar indica que la entidad debe evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro, cualquiera sea el rubro en que se encuentre clasificada la cuenta por cobrar, a efectos de determinar el estimativo de la posible pérdida de valor por el desmejoramiento de las condiciones crediticias o el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor, lo cual se materializa si el valor en libros es superior al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, caso para el cual la diferencia será registrada de forma separada debitando la subcuenta 534714-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, de la cuenta 5347 - DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta 138614 - CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, de la cuenta 1386 - DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR

(CR). Es pertinente señalar que deben revisar los criterios para efectuar el deterioro, pues este no debe estar en función del tiempo transcurrido, sino de las dificultades para su recaudo, cualquiera sea el tiempo transcurrido desde el momento de su causación.

Ahora bien, si como resultado del análisis realizado por la Entidad para el reconocimiento del derecho, se determina el no cumplimiento de los requisitos para su registro, por cuanto se presentan situaciones excepcionales a la regla general, antes descrita, en las que se prevé que no existirá flujo de recursos financieros en su favor, como las descritas en su consulta y que son relacionadas al hecho de que el infractor no cuente con la solvencia económica o los recursos necesarios para el pago, la Entidad no efectuará el reconocimiento de las multas en los estados financieros, y se procederá solo a registrarlos en cuentas de orden y revelarlos en las notas a los mismos. Lo anterior, hasta que la Entidad tenga certeza de que las multas cumplen con los requerimientos para su registro como un derecho e ingreso, de acuerdo a lo anteriormente expuesto.

De igual modo, si con posterioridad al reconocimiento de la cuenta por cobrar por multas, la Entidad concluye que deja de cumplir con las condiciones para su reconocimiento y adicional los derechos han expirado, se ha renunciado a ellos, o los riesgos y ventajas inherentes se han transferido, se deberá proceder a dar la baja de los estados financieros, para ello la entidad puede efectuar la depuración de cartera por alguna de las causales descritas en el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, así mismo se ha de apoyar por lo indicado en el Manual de políticas contables y procedimientos relacionados a la depuración que haya sido emitido por la Entidad.

En caso que el resultado de la evaluación determine que procede la baja de alguno(s) de los derechos, la Entidad deberá efectuar el respectivo castigo debitando la subcuenta 580423- Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditando la subcuenta 131102 - MULTAS, de la cuenta 1311 - CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. En caso de tener registrado algún deterioro, este deberá igualmente eliminarse.

Una vez se retiran los derechos de la situación financiera de la Entidad, pueden ser registrados a discreción de la misma en cuentas de orden si la Entidad considera que requieren ser controlados, para ello, se realiza un débito en la subcuenta 831535-CUENTAS POR COBRAR, de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un crédito en la subcuenta 891506-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.

El anterior procedimiento contable no es óbice para que se adelanten las investigaciones administrativas, fiscales o de otro orden, si existen conductas que así lo ameriten.

CONCEPTO No. 20182000059191 DEL 19-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de asignaciones efectuadas por el Municipio en el presupuesto para la vigencia siguiente.

Doctora

YENNY CAROLINA BELLO CLAVIJO

Contadora

Instituto Municipal del Deporte, la Recreación y el Turismo de Cajicá
Cajicá, Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004132-2, del día 17 de octubre de 2018, en la cual solicita se indique si es pertinente el reconocimiento en cuentas por cobrar, así como en el ingreso, de las asignaciones que realice el Municipio para la Entidad en el Decreto de presupuesto para la vigencia siguiente, en el momento de la aprobación del acuerdo.

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, indica:

“4.1. Características fundamentales

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

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

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

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

6.1.1. Activos

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

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

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. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS (...)

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. (...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada

la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

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

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

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. (...)

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. (...)

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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, la Entidad debe tener en cuenta que la aprobación del Decreto de presupuesto para la vigencia siguiente por parte del Municipio prevé la disponibilidad de recursos, más no materializa los hechos económicos que a futuro generarán los recursos, por lo cual esta aprobación no tiene efectos contables.

Solo hasta cuando el Municipio expida el respectivo acto administrativo mediante el cual se ejecute el presupuesto en la fase de “obligaciones” por transferencias a la Entidad, momento en el cual se genera efecto contable, puesto que la Entidad receptora de los recursos registrará la cuenta por cobrar, así como los ingresos, por la transferencia de los recursos, lo anterior de acuerdo a lo dispuesto en la norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20182000062041 DEL 28-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Cuentas por cobrar. Ingresos fiscales. Ingresos por transferencias y subvenciones. Gastos por transferencias y subvenciones.
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento de los derechos e ingresos por concepto de obligaciones urbanísticas en especie y los originados en el recibo de bienes sin contraprestación.

Doctora
OLGA ROCÍO GIL QUINTERO
Líder de Programa - Unidad de Contaduría

Municipio de Medellín
Medellín (Antioquia)

ANTECEDENTES

Me refiero a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación mediante No. 20185500004202-2 de fecha 18 de octubre de 2018, mediante la cual solicita a la CGN un pronunciamiento respecto del tratamiento contable para el reconocimiento de los derechos e ingresos por concepto de obligaciones urbanísticas en especie y de bienes recibidos sin contraprestación.

CONSULTA 1

De conformidad con las normas que regulan las obligaciones urbanísticas, éstas se cumplen con la cesión de áreas para zonas verdes o servicios comunales o en dinero cuando las áreas sean inferiores a las mínimas exigidas por las normas o su ubicación sea inconveniente para el Municipio.

El nuevo catálogo de cuentas para entidades de gobierno (Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones) incluyó en el grupo 13 - Cuentas por cobrar, cuenta 1311 - Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, la subcuenta 131142 Obligaciones urbanísticas y en el grupo 41 - Ingresos fiscales, la cuenta 4110 - Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios y la subcuenta 411076- Obligaciones urbanística.

Para la liquidación de la obligación urbanística cuando se da en cesión de áreas, con frecuencia sucede que el área a ceder está afectada por quebradas, servidumbres u otras afectaciones que el Municipio no viabiliza para la liquidación de la obligación, no obstante, el urbanizador hace entrega de la totalidad del área incluyendo las afectaciones. En estos casos el derecho es liquidado aplicando una tarifa a los metros cuadrados aceptados por el Consejo de Direccionamiento Estratégico y el activo fijo (bien de uso público) se reconoce por el avalúo de la totalidad del área recibida, generándose una diferencia entre el valor de la cartera por obligaciones urbanísticas y el valor del inmueble recibido.

Pregunta:

¿Se debe reconocer como ingreso, además de las compensaciones en dinero, la cesión material de áreas para zonas verdes o servicios comunales en la subcuenta 411076?

¿Cómo se debe reconocer contablemente la diferencia entre el avalúo del inmueble entregado como cesión de áreas y el monto de la obligación urbanística?

CONSULTA 2

El Municipio de Medellín en cumplimiento de su misión social realiza contratos de comodato o administración de bienes muebles e inmuebles con otras entidades de gobierno y con empresas públicas del orden nacional o territorial, con el propósito de facilitar sus objetivos administrativos.

Al momento de suscribir dichos contratos, se realizan análisis con el objeto de determinar cuál entidad controla los recursos, obtiene el potencial de servicios o genera beneficios económicos futuros y por ende debe incorporarlos como activo en la estructura del estado de situación financiera. Cuando se concluye que la entidad receptora del bien es quien debe reconocerlo como un activo, se presenta la siguiente situación:

- Cuando el Municipio entrega bienes procede a dar de baja los activos de sus estados financieros, por el valor en libros, y el valor neto obtenido por la disposición del activo se reconoce como gasto por transferencia o subvención, en las subcuentas 542307 o 542407- Bienes entregados sin contraprestación. Por su parte, la entidad receptora del bien registra el ingreso por transferencia o subvención en las subcuentas 442807 o 443006 - bienes recibidos sin contraprestación, generalmente por el avalúo comercial o costo de reposición.
- Cuando el Municipio recibe los bienes sin contraprestación los reconoce en el estado de situación financiera por el avalúo comercial o costo de reposición, mientras que la entidad que lo entrega reconoce el gasto por el valor neto obtenido por la disposición.

Lo anterior, según lo dispuesto en el Capítulo 1, numeral 10.2 Medición inicial propiedades planta y equipo, párrafo 16 y Capítulo IV, numeral 1.3.2 Medición ingresos de transacciones sin contraprestación, párrafo 25 de la Resolución 533 de 2015.

Pregunta:

¿El procedimiento anterior de medición del gasto e ingreso por transferencia o subvención en ambas entidades es correcto?

¿La causal de la diferencia en operaciones recíprocas se puede sustentar en el tratamiento diferencial que la norma le da a esta transacción para la entidad que entrega y la entidad que recibe los bienes?

CONSIDERACIONES

El artículo 38 de la Ley 388 de 1997 estableció que los planes de ordenamiento territorial y las normas urbanísticas que los desarrollen deben establecer mecanismos que garanticen el reparto equitativo de las cargas y los beneficios, dentro de los cuales contempló, entre otros, las unidades de actuación, la compensación y la transferencia de derechos de construcción y desarrollo.

El Acuerdo 046 de 2006, emitido por el Concejo de Medellín, mediante el cual se revisó y ajustó el Plan de Ordenamiento Territorial para el Municipio de Medellín y se dictan otras disposiciones, en el Artículo 325º, señaló lo siguiente;

“ARTÍCULO 325º. Sobre la obligación de cesión gratuita de áreas para zonas verdes recreacionales y equipamientos. El derecho a urbanizar y construir con miras a la densificación del territorio genera obligaciones urbanísticas que el interesado debe asumir, toda vez que la población lo requiere para su desarrollo y calidad de vida.

Para la definición de las cesiones públicas que aportarán los nuevos desarrollos urbanísticos y constructivos, se tienen los siguientes criterios:

- Cumplir con las áreas de cesión obligatoria para zonas verdes recreacionales y equipamientos dentro de los ámbitos de reparto correspondientes, de acuerdo con lo establecido en el presente plan.
- Que la cesión resultante contribuya a la consolidación del sistema de espacio público y equipamiento de la ciudad.
- Aumentar el indicador de espacio público por habitante aproximándolo al establecido por el Documento Colombia 2019, en el cual se establece para el horizonte de largo plazo un estándar de 10 metros cuadrados de espacio público por habitante.
- Mantener el indicador al año 2006 de equipamiento de ciudad de 5,17 m2 por habitante
- Cuantificar las áreas a ceder para zonas verdes recreacionales y equipamientos considerando el número de habitantes por vivienda El indicador promedio de número de habitantes por vivienda será el establecido por la Encuesta de Calidad de Vida del año inmediatamente anterior. Su modificación y ajustes se realizarán anualmente de acuerdo con los resultados actualizados de dicha encuesta.
- Las obligaciones para zonas verdes recreacionales y equipamientos, se aplican en forma diferencial en el territorio dependiendo del tipo de desarrollo y su localización, tal como se señala en la Tabla “Densidades, Aprovechamientos y Obligaciones” de este Acuerdo.
- Para alcanzar el estándar de espacio público ya determinado, la Administración Municipal podrá utilizar *los instrumentos de financiación de acuerdo con la ley.*

Para los desarrollos habilitados mediante la formulación y adopción de un plan parcial, las cesiones asignadas para el área de planeamiento serán contabilizadas de manera global y se distribuirán de acuerdo con las etapas, fases o unidades de actuación urbanísticas que dicho plan proponga, aplicando el principio de reparto equitativo de cargas y beneficios.

En proyectos, en los cuales se construyen viviendas y/o otros usos diferentes, la cesión de suelo para zonas verdes recreacionales y equipamientos se cumple de la siguiente forma: a) en las viviendas de acuerdo con el indicador de espacio público en M2 por habitante y b) en otros usos, con una porción de la cantidad de construcción en metros cuadrados.

Se determina así mismo en los casos anteriores, la exigencia de un porcentaje del área mínima de lote. Para cumplir con la obligación se tomará la resultante mayor de las anteriores formas de cálculo.

Cumplir con las exigencias sobre áreas de cesión establecidas por el Gobierno Nacional en el Decreto Nacional 564 de 2006, o en la norma que la modifique o complemente.

Cuando la cesión sea en suelo de conformidad con lo señalado en el artículo 336 se podrán aceptar como parte del área de cesión, fajas de retiro a quebradas exceptuando los primeros 15 metros a respetar para protección del cauce natural de la corriente de agua, por servidumbres para paso de redes de servicios públicos domiciliarias o para otras obras que se requieran de carácter público con respecto al tratamiento de conservación de la quebrada. Estas se recibirán siempre y cuando sean útiles para el fin que se persigue, es decir, ser aptas para la recreación y el encuentro ciudadano de cobertura mínima local. (...) (Subrayados fuera de texto)

El Marco conceptual del nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno, en el numeral 5. Principios de contabilidad pública, dispone lo siguiente:

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

Las normas para para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, dispuestas por la CGN como un anexo de la Resolución 533 de 2015 y las que la hayan adicionado o modificado, en el Capítulo IV Ingresos, numeral 1. Ingresos sin contraprestación, señalan lo siguiente:

“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.

(...)

1.3. Transferencias

13. 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.

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.

CONCLUSIONES

1. Reconocimiento contable de las obligaciones urbanísticas:

La contribución en dinero que deben efectuar terceros de manera obligatoria en desarrollo de proyectos urbanísticos, deben reconocerse como un ingreso cuando se tenga el control sobre el activo, mediante un débito en la subcuenta 131142 Obligaciones urbanísticas de la cuenta 1311 CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411076 Obligaciones urbanísticas de la cuenta 4110 CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

El registro anterior debe efectuarse por el valor de la liquidación oficial correspondiente de acuerdo con la normatividad establecida por cada Municipio o Distrito en desarrollo de lo dispuesto en la Ley 388 de 1997.

Cuando el tercero cumple su obligación mediante la cesión gratuita de terrenos como compensación por las cargas urbanísticas, la entidad medirá el activo obtenido 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.

Lo anterior significa que los bienes recibidos deben medirse 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, deberán medirse el valor en libros que tenía el activo en la contabilidad del cedente (si se logra obtener esa información). El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.

Una vez que se ha recibido el bien inmueble y, si se ha logrado establecer el valor de mercado o el costo de reposición, se reconocerá tal hecho mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza económica bien de uso público recibido en el grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, salvo que se hayan recibido terrenos que puedan destinarse a equipamientos diferentes al uso público, y acreditar la subcuenta 131142-Obligaciones urbanísticas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Cuando el costo del bien recibido, asignado de conformidad con lo señalado anteriormente, supere el valor de los derechos reconocidos en la subcuenta 131142-Obligaciones urbanísticas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, la diferencia se deberá reconocer mediante un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

2. Reciprocidad de transacciones originadas en la cesión de un activo sin contraprestación, durante un periodo sustancial de la vida económica del mismo.

Cuando una entidad pública, en cumplimiento del cometido estatal a su cargo, cede a otras entidades de públicas o recibe de estas de bienes muebles e inmuebles para su uso, sin exigir nada a cambio, a las entidades partícipes del acuerdo, les corresponderá aplicar el juicio profesional para determinar, según el caso, en cuál es la entidad que debe reconocer el activo objeto de la transacción.

Así las cosas, cuando una entidad pública obtiene bienes en desarrollo de una transacción sin contraprestación, en donde luego del análisis correspondiente se determina que la entidad receptora del bien ejerce el control sobre ese activo, a esta le corresponderá incorporarlo a su situación financiera, midiéndolo de acuerdo con lo señalado por la CGN en la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

Así las cosas, cuando el Municipio de Medellín ha cedido a otra entidad pública una parte sustancial de la vida económica de bienes, y en la transferencia del activo no se han impuesto condiciones contractuales, deberá 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 trasladado. La diferencia se reconocerá como gastos en el resultado del periodo y se clasificará dependiendo de la naturaleza de la entidad receptora.

Por tanto, si la entidad que recibe los bienes es una entidad de gobierno, al Municipio le corresponderá efectuar el registro del hecho mediante un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, en tanto que, si la receptora es una empresa, debitará 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).

En tal caso, la contraparte, si es otra entidad de gobierno deberá 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 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; en tanto que si la entidad receptora es una empresa, le corresponderá debitar la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Como consecuencia de lo anterior, las operaciones recíprocas entre la entidad cedente y la entidad receptora generarán diferencias justificables cuando la entidad receptora deba medir la transacción por el valor de mercado o por el costo de reposición, en tanto, que tal divergencia no ocurrirá cuando la entidad receptora utilice el valor en libros de la entidad cedente para la medición de ese hecho.

CONCEPTO No. 20182000059271 DEL 19-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Cuentas por cobrar e Ingresos sin contraprestación - Impuestos Beneficios posempleo-pensiones - Cuotas partes de pensiones Beneficios a los empleados a corto plazo Contribuciones imputadas
	SUBTEMAS	Reconocimiento de Cuentas por cobrar y su contrapartida en Ingresos sin contraprestación por concepto de Impuestos Registro de las cuotas partes pensionales por las entidades responsables del Pasivo pensional Reconocimiento de las Incapacidades.

Doctora
 AURA MARÍA BETANCUR GALLEGO
 Directora Administrativa
 Gobernación de Risaralda
 Pereira - Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550004103-2 del 16 de octubre de 2018, mediante la cual consulta:

1. Si el Departamento de Risaralda no tiene una evaluación referente a las cuentas por cobrar que a futuro tengan entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo o equivalente a efectivo u otro instrumento; pero, existen liquidaciones oficiales y/o demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes y dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos ya están en firme. ¿Se reconoce la cuenta por cobrar en el activo?
2. Para el reconocimiento de las cuentas por cobrar por concepto de Cuotas Partes Pensionales con el Nuevo Marco Normativo NICSP, ¿sigue el tratamiento descrito en la Resolución 633 de 2014 emitida por la Contaduría General de la Nación referente al Pasivo Pensional, en su numeral 5 registro de Nomina de Pensiones y Conceptos relacionados?
3. Para el reconocimiento de las cuentas por cobrar por concepto de incapacidades según el Nuevo Marco Normativo NIC SP, ¿sigue vigente el concepto expedido por la contaduría General de la Nación Radicado CGN No. 20172000036731 de fecha 11-07-2017?

4. Se solicita informar si los conceptos y/o resolución que se mencionan y anexan al presente documento se siguen aplicando o si se modificaron en algún aspecto respecto de la expedición de la Resolución No. 484 de 2017 expedida por la Contaduría General de la Nación.

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

CONSIDERACIONES

Pregunta 1.

El Marco normativo para las entidades de Gobierno contenido en el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en relación con la Norma de Cuentas por cobrar señala:

“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. (...)”

Así mismo, la Norma de Ingresos al referirse en los Ingresos sin contraprestación a los Ingresos por Impuestos, señala:

“1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los

demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

7. Los anticipos por impuestos y las retenciones en la fuente se reconocerán como pasivo hasta cuando tenga lugar la liquidación del impuesto.

1.2.2. Medición

8. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes.

Pregunta 2.

2. Para el reconocimiento de las cuentas por cobrar por concepto de Cuotas Partes Pensionales con el Nuevo Marco Normativo NICSP, ¿sigue el tratamiento descrito en la Resolución 633 de 2014 emitida por la Contaduría General de la Nación referente al Pasivo Pensional, en su numeral 5 registro de Nomina de Pensiones y Conceptos relacionados?

El Anexo de la Resolución 533 de 2015 aplicable a las entidades de Gobierno, en la Norma de Beneficios a los Empleados en el numeral 5.4. Beneficios posemplo, señala:

“5.4.1. Reconocimiento

27. Se reconocerán como beneficios posemplo, 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.
28. Entre los beneficios posemplo 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; y (...)

Por su parte, el Catálogo General de cuentas aprobado mediante la Resolución 135 de 2018 describe la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES como,

“Representa el valor de las obligaciones pensionales a cargo de la entidad relacionadas con sus empleados o extrabajadores. También incluye las obligaciones pensionales que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la entidad.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El menor valor del cálculo actuarial de pensiones por nuevas mediciones.
- 2- El valor del pago de las obligaciones pensionales.
- 3- El valor de la cuota parte del bono pensional emitido.
- 4- El valor del pago de indemnizaciones sustitutivas.
- 5- El valor de las obligaciones pensionales trasladadas a otra entidad.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las obligaciones pensionales asumidas.
- 2- El mayor valor del cálculo actuarial de pensiones a cargo de la entidad”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Pregunta 1.

La Norma de Cuentas por cobrar determina que éstas representan los derechos generados en desarrollo de su actividad y por los cuales la entidad espera la entrada de un flujo financiero fijo originado en los ingresos clasificados como con y sin contraprestación, correspondiendo a estos últimos los ingresos por impuestos.

Por su parte, los ingresos por impuestos se reconocen cuando surge el derecho de cobro por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden las obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

En consecuencia, el valor de los impuestos liquidados en las declaraciones y demás actos administrativos de carácter tributario, constituyen la base para reconocer la cuenta por cobrar y su contrapartida de ingresos por concepto de impuestos, si se advierte por una parte, que las entidades estatales cuentan con los instrumentos jurídicos suficientes para recaudar las obligaciones creadas en su favor, y por otra, que según lo estipulado en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, es deber de las mismas gestionar el recaudo de las acreencias que consten en documentos que presten mérito ejecutivo. Bajo este contexto, se puede concluir

que, por regla general, es previsible la obtención del flujo económico por conceptos de los impuestos.

Pregunta 2.

Con la implementación de las normas contenidas en la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, a aplicar por las entidades de Gobierno, el procedimiento para el reconocimiento de los pasivos pensionales señalado en la Resolución N° 633 de 2014 no tiene vigencia y el nuevo procedimiento se encuentra en preparación. Hasta tanto este se expida, a continuación se indica el tratamiento contable a observar por la entidad responsable del pasivo pensional para el reconocimiento de las cuotas partes por cobrar y por pagar.

Cuando la entidad cancela la pensión a un beneficiario y una entidad diferente es quien aporta la cuota parte registra el valor total de la mesada pensional a girar en la cual se incluye la cuota parte a cobrar para lo cual, debita la subcuenta 251410-CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES ACTUALES de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, por el valor que le corresponde y debita la subcuenta 138408-CUOTAS PARTES DE PENSIONES de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor de la cuota parte por cobrar con crédito a la subcuenta 251401-PENSIONES DE JUBILACIÓN PATRONALES de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

Al efectuar el giro de la nómina de pensiones debita la subcuenta 251401- PENSIONES DE JUBILACIÓN PATRONALES y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Al recaudar la cuota parte causada, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acredita la subcuenta 138408 Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Cuando es otra entidad la encargada del giro de la nómina de pensionados, deberá causar la obligación por el valor de la cuota parte mediante un débito en 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, la cual se cancelará con el correspondiente giro.

Pregunta 3.

Con el Concepto No. 20182000046081 DEL 12-09-2018, dirigido al Doctor Iván David Borrero Henríquez, Subdirector de Finanzas y Presupuesto del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, la CGN señaló el procedimiento para el reconocimiento de las incapacidades en el contexto de la normatividad contable que deben aplicar las entidades de Gobierno, el cual por aplicar a su entidad se anexa al presente.

Pregunta 4.

En cada uno de los puntos se hizo referencia a la vigencia y a las normas que reemplazan las normas y procedimientos consultados.

CONCEPTO No. 20182300061641 DEL 26-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno.
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingresos fiscales Ingresos por transferencias y subvenciones Gastos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento de los derechos e ingresos por concepto de obligaciones urbanísticas en especie y los originados en el recibo de bienes sin contraprestación.

Doctora
OLGA ROCÍO GIL QUINTERO
Líder de Programa - Unidad de Contaduría
Municipio de Medellín
Medellín (Antioquia)

ANTECEDENTES

Me refiero a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación mediante No. 201855000042022 de fecha 18 de octubre de 2018, mediante la cual solicita a la CGN un pronunciamiento respecto del tratamiento contable para el reconocimiento de los derechos e ingresos por concepto de obligaciones urbanísticas en especie y de bienes recibidos sin contraprestación.

CONSULTA 1

De conformidad con las normas que regulan las obligaciones urbanísticas, éstas se cumplen con la cesión de áreas para zonas verdes o servicios comunales o en dinero cuando las áreas sean inferiores a las mínimas exigidas por las normas o su ubicación sea inconveniente para el Municipio.

El nuevo catálogo de cuentas para entidades de gobierno (Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones) incluyó en el grupo 13-Cuentas por cobrar, cuenta 1311-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, la subcuenta 131142-Obligaciones urbanísticas y en el grupo 41-Ingresos fiscales, la cuenta 4110-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios y la subcuenta 411076-Obligaciones urbanística.

Para la liquidación de la obligación urbanística cuando se da en cesión de áreas, con frecuencia sucede que el área a ceder está afectada por quebradas, servidumbres u otras afectaciones que el Municipio no viabiliza para la liquidación de la obligación, no obstante, el urbanizador hace entrega de la totalidad del área incluyendo las afectaciones. En estos casos el derecho es liquidado aplicando una tarifa a los metros cuadrados aceptados por el Consejo de Direccionamiento Estratégico y el activo fijo (bien de uso público) se reconoce por el avalúo de la totalidad del área recibida, generándose una diferencia entre el valor de la cartera por obligaciones urbanísticas y el valor del inmueble recibido.

Pregunta:

¿Se debe reconocer como ingreso, además de las compensaciones en dinero, la cesión material de áreas para zonas verdes o servicios comunales en la subcuenta 411076?

¿Cómo se debe reconocer contablemente la diferencia entre el avalúo del inmueble entregado como cesión de áreas y el monto de la obligación urbanística?

CONSULTA 2

El Municipio de Medellín en cumplimiento de su misión social realiza contratos de comodato o administración de bienes muebles e inmuebles con otras entidades de gobierno y con empresas públicas del orden nacional o territorial, con el propósito de facilitar sus objetivos administrativos.

Al momento de suscribir dichos contratos, se realizan análisis con el objeto de determinar cuál entidad controla los recursos, obtiene el potencial de servicios o genera beneficios económicos futuros y por ende debe incorporarlos como activo en la estructura del estado de situación financiera. Cuando se concluye que la entidad receptora del bien es quien debe reconocerlo como un activo, se presenta la siguiente situación:

- Cuando el Municipio entrega bienes procede a dar de baja los activos de sus estados financieros, por el valor en libros, y el valor neto obtenido por la disposición del activo se reconoce como gasto por transferencia o subvención, en las subcuentas 542307 o 542407- Bienes entregados sin contraprestación. Por su parte, la entidad receptora del bien registra el ingreso por transferencia o subvención en las subcuentas 442807 o 443006 - bienes recibidos sin contraprestación, generalmente por el avalúo comercial o costo de reposición.
- Cuando el Municipio recibe los bienes sin contraprestación los reconoce en el estado de situación financiera por el avalúo comercial o costo de reposición, mientras que la entidad que lo entrega reconoce el gasto por el valor neto obtenido por la disposición.

Lo anterior, según lo dispuesto en el Capítulo 1, numeral 10.2 Medición inicial propiedades planta y equipo, párrafo 16 y Capítulo IV, numeral 1.3.2 Medición ingresos de transacciones sin contraprestación, párrafo 25 de la Resolución 533 de 2015.

Pregunta:

¿El procedimiento anterior de medición del gasto e ingreso por transferencia o subvención en ambas entidades es correcto?

¿La causal de la diferencia en operaciones reciprocas se puede sustentar en el tratamiento diferencial que la norma le da a esta transacción para la entidad que entrega y la entidad que recibe los bienes?

CONSIDERACIONES

El artículo 38 de la Ley 388 de 1997 estableció que los planes de ordenamiento territorial y las normas urbanísticas que los desarrollen deben establecer mecanismos que garanticen el reparto equitativo de las cargas y los beneficios, dentro de los cuales contempló, entre otros, las unidades de actuación, la compensación y la transferencia de derechos de construcción y desarrollo.

El Acuerdo 046 de 2006, emitido por el Concejo de Medellín, mediante el cual se revisó y ajustó el Plan de Ordenamiento Territorial para el Municipio de Medellín y se dictan otras disposiciones, en el Artículo 325º, señaló lo siguiente;

“ARTÍCULO 325º. Sobre la obligación de cesión gratuita de áreas para zonas verdes recreacionales y equipamientos. El derecho a urbanizar y construir con miras a la densificación del territorio genera obligaciones urbanísticas que el interesado debe asumir, toda vez que la población lo requiere para su desarrollo y calidad de vida.

Para la definición de las cesiones públicas que aportarán los nuevos desarrollos urbanísticos y constructivos, se tienen los siguientes criterios:

- Cumplir con las áreas de cesión obligatoria para zonas verdes recreacionales y equipamientos dentro de los ámbitos de reparto correspondientes, de acuerdo con lo establecido en el presente plan.
- Que la cesión resultante contribuya a la consolidación del sistema de espacio público y equipamiento de la ciudad.
- Aumentar el indicador de espacio público por habitante aproximándolo al establecido por el Documento Colombia 2019, en el cual se establece para el horizonte de largo plazo un estándar de 10 metros cuadrados de espacio público por habitante.
- Mantener el indicador al año 2006 de equipamiento de ciudad de 5,17 m² por habitante
- Cuantificar las áreas a ceder para zonas verdes recreacionales y equipamientos considerando el número de habitantes por vivienda. El indicador promedio de número de habitantes por vivienda será el establecido por la Encuesta de Calidad de Vida del año inmediatamente anterior. Su modificación y ajustes se realizarán anualmente de acuerdo con los resultados actualizados de dicha encuesta.
- Las obligaciones para zonas verdes recreacionales y equipamientos, se aplican en forma diferencial en el territorio dependiendo del tipo de desarrollo y su localización, tal como se señala en la Tabla “Densidades, Aprovechamientos y Obligaciones” de este Acuerdo.
- Para alcanzar el estándar de espacio público ya determinado, la Administración Municipal podrá utilizar los instrumentos de financiación de acuerdo con la ley.

Para los desarrollos habilitados mediante la formulación y adopción de un plan parcial, las cesiones asignadas para el área de planeamiento serán contabilizadas de manera global y se distribuirán de acuerdo con las etapas, fases o unidades de actuación urbanísticas que dicho plan proponga, aplicando el principio de reparto equitativo de cargas y beneficios.

En proyectos, en los cuales se construyen viviendas y/o otros usos diferentes, la cesión de suelo para zonas verdes recreacionales y equipamientos se cumple de la siguiente forma: a) en las viviendas de acuerdo con el indicador de espacio público en M² por habitante y b) en otros usos, con una porción de la cantidad de construcción en metros cuadrados.

Se determina así mismo en los casos anteriores, la exigencia de un porcentaje del área mínima de lote. Para cumplir con la obligación se tomará la resultante mayor de las anteriores formas de cálculo.

Cumplir con las exigencias sobre áreas de cesión establecidas por el Gobierno Nacional en el Decreto Nacional 564 de 2006, o en la norma que la modifique o complementa.

Cuando la cesión sea en suelo de conformidad con lo señalado en el artículo 336 se podrán aceptar como parte del área de cesión, fajas de retiro a quebradas exceptuando los primeros 15 metros a respetar para protección del cauce natural de la corriente de agua, por servidumbres para paso de redes de servicios públicos domiciliarias o para otras obras que se requieran de carácter público con respecto al tratamiento de conservación de la quebrada. Estas se recibirán siempre y cuando sean útiles para el fin que se persigue, es decir, ser aptas para la recreación y el encuentro ciudadano de cobertura mínima local. (...) (Subrayados fuera de texto)

El Marco conceptual del nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno, en el numeral 5. Principios de contabilidad pública, dispone lo siguiente:

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

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, dispuestas por la CGN como un anexo de la Resolución 533 de 2015 y las que la hayan adicionado o modificado, en el Capítulo IV Ingresos, numeral 1. Ingresos sin contraprestación, señalan lo siguiente:

“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.

(...)

1.3. Transferencias

13. 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.

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.

CONCLUSIONES

1. Reconocimiento contable de las obligaciones urbanísticas:

La contribución en dinero que deben efectuar terceros de manera obligatoria en desarrollo de proyectos urbanísticos, deben reconocerse como un ingreso cuando se tenga el control sobre el activo, mediante un débito en la subcuenta 131142 Obligaciones urbanísticas de la cuenta 1311 CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411076 Obligaciones urbanísticas de la cuenta 4110 CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

El registro anterior debe efectuarse por el valor de la liquidación oficial correspondiente de acuerdo con la normatividad establecida por cada Municipio o Distrito en desarrollo de lo dispuesto en la Ley 388 de 1997.

Cuando el tercero cumple su obligación mediante la cesión gratuita de terrenos como compensación por las cargas urbanísticas, la entidad medirá el activo obtenido 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.

Lo anterior significa que los bienes recibidos deben medirse 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, deberán medirse el valor en libros que tenía el activo en la contabilidad del cedente (si se logra obtener esa información). El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.

Una vez que se ha recibido el bien inmueble y, si se ha logrado establecer el valor de mercado o el costo de reposición, se reconocerá tal hecho mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza económica bien de uso público recibido en el grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, salvo que se hayan recibido terrenos que puedan destinarse a equipamientos diferentes al uso público, y acreditar la subcuenta 131142-Obligaciones urbanísticas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Cuando el costo del bien recibido, asignado de conformidad con lo señalado anteriormente, supere el valor de los derechos reconocidos en la subcuenta 131142-Obligaciones urbanísticas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, la diferencia se deberá reconocer mediante un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

2. Reciprocidad de transacciones originadas en la cesión de un activo sin contraprestación, durante un periodo sustancial de la vida económica del mismo.

Cuando una entidad pública, en cumplimiento del cometido estatal a su cargo, cede a otras entidades de públicas o recibe de estas de bienes muebles e inmuebles para su uso, sin exigir nada a cambio, a las entidades partícipes del acuerdo, les corresponderá aplicar el juicio profesional para determinar, según el caso, cuál es la entidad que debe reconocer el activo objeto de la transacción.

Así las cosas, cuando una entidad pública obtiene bienes en desarrollo de una transacción sin contraprestación, en donde luego del análisis correspondiente se determina que la entidad receptora del bien ejerce el control sobre ese activo, a esta le corresponderá incorporarlo a su situación financiera, midiéndolo de acuerdo con lo señalado por la CGN en la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

Así las cosas, cuando el Municipio de Medellín ha cedido a otra entidad pública una parte sustancial de la vida económica de bienes, y en la transferencia del activo no se han impuesto condiciones contractuales, deberá 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 trasladado. La diferencia se reconocerá como gastos en el resultado del periodo y se clasificará dependiendo de la naturaleza de la entidad receptora.

Por tanto, si la entidad que recibe los bienes es una entidad de gobierno, al Municipio le corresponderá efectuar el registro del hecho mediante un débito en la subcuenta 542307-

Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, en tanto que, si la receptora es una empresa, debitará 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).

En tal caso, la contraparte, si es otra entidad de gobierno deberá 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 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; en tanto que si la entidad receptora es una empresa, le corresponderá debitar la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Como consecuencia de lo anterior, las operaciones recíprocas entre la entidad cedente y la entidad receptora generarán diferencias justificables cuando la entidad receptora deba medir la transacción por el valor de mercado o por el costo de reposición, en tanto, que tal divergencia no ocurrirá cuando la entidad receptora utilice el valor en libros de la entidad cedente para la medición de ese hecho.

CONCEPTO No. 20182000062591 DEL 03-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros ingresos Activos contingentes Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de intereses moratorios de derechos que configuran un activo contingente. Reconocimiento de intereses moratorios de cuentas por cobrar que están sustentadas en títulos ejecutivos y que se encuentran en cobro coactivo. Periodicidad con que se debe reconocer los intereses moratorios.

Doctora

SANDRA BENIGNA FORERO CASTILLO

Subdirectora Financiera

U.A.E. de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004187-2, del día 12 de octubre de 2018, en la cual se señala:

“La Unidad tiene una inquietud respecto al momento del reconocimiento contable de los intereses generados por los siguientes hechos económicos:

“INGRESO DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

- Sanciones
- Indemnizaciones (Perjuicios cuantificados a favor de la Unidad en un proceso penal en que fue parte como víctima)
- Aportes pensionales (Cotizaciones al Sistema de Seguridad Social en Pensiones dejados de efectuar sobre uno o varios factores de salario que coadyuvaban al incremento de la mesada pensional en una reliquidación)
- Costas judiciales

INGRESO DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

Cuotas partes de pensiones

Mayores valores pagados

Prestaciones económicas (Incapacidades)

Intereses de mora

(...)

Actualmente la Unidad cuantifica trimestralmente los intereses derivados de las cuotas partes de pensiones por cobrar, informa a los deudores de las mismas a través de la Cuenta de cobro que elabora mensualmente y en el evento en que en un periodo prudencial no logra su cobro constituye el título ejecutivo complejo y lo remite a la Subdirección de Cobranzas.

Respecto de los mayores valores pagados por prestaciones económicas pensionales, se contabilizan en cuentas de orden contingentes hasta la constitución del título ejecutivo de

cobro para obtener un derecho claro, expreso y exigible y se traslada a la Subdirección de Cobranzas, momento en el cual se reconoce como una Cuenta por cobrar.

Por su parte, las incapacidades, licencias de maternidad y paternidad se reconocen como un derecho al reembolso por parte de las Entidades Promotoras de Salud - EPS o de la Administradora de Riesgos Laborales - ARL en la Cuenta 138426 - Pago por cuenta de terceros.

En cuanto a los Ingresos de transacciones sin contraprestación se reconocen así:

- Sanciones, se reconocen inicialmente en Cuentas de orden hasta su firmeza momento en el cual se trasladan a la Subdirección de Cobranzas para su cobro coactivo. Conforme el artículo artículo (Sic) 867-1 Estatuto Tributario, no son susceptibles de generar intereses sino actualización del valor por el IPC anual cuando lleven más de un año de vencidas.

- Indemnizaciones, Aportes pensionales y Costas judiciales se reconocen inicialmente en Cuentas de orden hasta el traslado del título ejecutivo de cobro que representa un derecho claro, expreso y exigible a la Subdirección de Cobranzas para su cobro coactivo.

(...)

En ese orden de ideas, la entidad cuantifica intereses moratorios, únicamente, de las Cuotas partes de pensiones de manera trimestral. Sobre los demás hechos económicos no cuantifica intereses moratorios por cuanto estos derechos constituyen un activo contingente hasta la revisión y confirmación de la existencia de un título ejecutivo de cobro por la Subdirección de Cobranzas momento en el cual se reconocen como Cuenta por cobrar, con excepción de las Prestaciones económicas (Incapacidades) que por norma contable se reconocen desde el inicio como Cuenta por cobrar.

Sobre estos activos contingentes, la Unidad realiza un proceso previo de cobro que podría denominarse “disuasivo”, durante un período corto de tiempo que puede ser de hasta seis (6) meses y, agotada dicha instancia, conforma el título ejecutivo de cobro simple o complejo y lo traslada a la Subdirección de Cobranzas para su cobro coactivo.

Si el derecho no pudo ser cobrado de manera “disuasiva” hasta el punto que fue necesario crear el título ejecutivo de cobro para pasarlo a cobro coactivo en la Subdirección de Cobranzas, consideramos que existe incertidumbre respecto de la posibilidad de recaudo de intereses derivados del mismo limitando la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros.

En ese orden de ideas, en la Política de Cuentas por cobrar elaborada para la implementación del marco normativo para entidades de gobierno, atendiendo la Resolución 533 de 2015 y las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos establecidas en el Anexo de la Resolución 484 de 2017, se estableció:

(...)

Respecto del momento del reconocimiento de las Cuentas por cobrar la Política señala.

“(...) Las cuentas por cobrar se reconocen cuando se encuentren ejecutoriados y en firme los actos administrativos que las originan, mientras no sean anulados por la jurisdicción Administrativa ni revocados por la autoridad que los ha proferido. En caso contrario, se reconocerán como Activos contingentes y seguirá bajo el control de dichas áreas hasta que la Subdirección de Cobranzas confirme la “Aceptación” del título ejecutivo de cobro en el momento de la conciliación entre las áreas que será realizará como máximo en el mes inmediatamente siguiente.

Los intereses de mora de los títulos ejecutivos de cobro serán actualizados, reconocidos y revelados como un activo e ingreso, una vez se verifique el recaudo cierto, afectando el capital e intereses del pago allegado por el deudor”

Por otra parte, la Norma para el reconocimiento de los ingresos por intereses señala que su reconocimiento se realizará utilizando la tasa de interés efectiva, la Unidad aplica las siguientes tasas de interés acorde con las tipologías de títulos ejecutivos.

Atendiendo lo anteriormente expuesto, me permito solicitar su concepto respecto de lo siguiente:

1. ¿Los derechos reconocidos como activos contingentes deben ser objeto de reconocimiento de intereses moratorios?
2. ¿Los derechos reconocidos como Cuentas por cobrar, sustentados en un título ejecutivo de cobro y objeto de procesos de cobro coactivo, deben ser objeto de reconocimiento de intereses moratorios en forma periódica o éstos pueden cuantificarse y reconocerse en el momento del pago dada la incertidumbre del recaudo efectivo?
3. ¿Si los intereses de mora deben ser cuantificados de manera periódica, el periodo sería mensual o puede establecerse un periodo diferente con en el caso de las Cuotas partes de pensiones que se realiza de manera trimestral?”

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

CONSIDERACIONES

El artículo 98 del Título IV. del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, establece:

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

Por su parte, 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 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.

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.

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.

(...)

6.2.3. 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.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y anexas a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, establece:

“CAPÍTULO III.

ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

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

2. Los activos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de

que la entrada de beneficios económicos 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

3. La entidad revelará, para cada tipo de activo contingente, la siguiente información:

- a) una descripción de la naturaleza del activo contingente;
- b) 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
- c) el hecho de que sea impracticable revelar una o más de las informaciones contenidas en el literal b).

4. Adicionalmente, cuando sea posible realizar una medición, estos se registrarán en cuenta de orden deudoras contingentes.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

27. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

1.4.1. Reconocimiento

(...)

30. 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.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

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

1. ¿Los derechos reconocidos como activos contingentes deben ser objeto de reconocimiento de intereses moratorios?

Es preciso señalar que, los intereses de mora de las cuentas por cobrar deben reconocerse en los estados financieros, cuando la entidad 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 y sus modificaciones.

Desde la perspectiva de las características definidas en la norma para los activos contingentes, no es previsible la causación de intereses moratorios. Si eventualmente para esa entidad se configura este evento, su procedimiento contable debe seguir los lineamientos que la norma establece para el principal, el cual no es objeto de reconocimiento contable, razón por la cual los intereses de mora sobre tales activos contingentes no son objeto de reconocimiento; solamente podría pensarse en un registro a nivel de cuentas de orden.

2. ¿Los derechos reconocidos como Cuentas por cobrar, sustentados en un título ejecutivo de cobro y objeto de procesos de cobro coactivo, deben ser objeto de reconocimiento de intereses moratorios en forma periódica o éstos pueden cuantificarse y reconocerse en el momento del pago dada la incertidumbre del recaudo efectivo? y 3. ¿Si los intereses de mora deben ser cuantificados de manera periódica, el periodo sería mensual o puede establecerse un periodo diferente (...)?

Los intereses de mora deberán estar indicados en las normas legales o contractuales. Ahora bien, para el reconocimiento de dichos derechos, la entidad deberá observar el principio de devengo el cual expresa que, los hechos económicos se reconocen en el momento en que

sucedan, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que de estos se derivan, es decir cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del período.

Igualmente, la entidad deberá efectuar el registro de los intereses moratorios, cuando haya cumplido con los criterios para el reconocimiento de un activo, esto es, que correspondan a recursos controlados por la empresa de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, anotando que al evaluar si existe o no control sobre dicho activo, la entidad debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del recurso o restringir su uso, la forma de garantizar que se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible que cuente con la capacidad de generar beneficios económicos futuros.

Por otro lado, la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación, establece que, una sanción económica se podrá reconocer cuando contra la decisión no proceda recurso alguno, para lo cual se deberá analizar lo dispuesto en la Ley y en las reglamentaciones internas de la entidad.

Aunando lo anterior, los intereses moratorios deberán reconocerse siempre que estén estipulados en las normas legales o contractuales, y hayan cumplido con los requisitos establecidos en el Marco Conceptual y las Normas anexas a la Resolución N° 484 de 2017.

Es necesario precisar que, las entidades estatales cuentan con los instrumentos jurídicos suficientes para recaudar los derechos creados en su favor, y por otra, que según lo estipulado en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, es deber de las mismas gestionar el recaudo de las acreencias que consten en documentos que presten mérito ejecutivo. Bajo este contexto, se puede concluir que, por regla general, es previsible la obtención del flujo económico por concepto de intereses moratorios que imponga la entidad.

De lo contrario, si como resultado del análisis realizado por la entidad para el reconocimiento del derecho, se determina el no cumplimiento de los requisitos para su registro, por cuanto se presentan situaciones excepcionales en las que se prevé que no existirá flujo de recursos financieros en su favor, no se efectuará el reconocimiento de los intereses moratorios en los estados financieros, y se procederá solo a registrarlos en cuentas de orden y revelarlos en las notas, para lo cual se debitará la subcuenta 819003-Intereses de mora, de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES, y se acreditará la subcuenta 890590-Otros activos contingentes por el contrario, de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR EL CONTRARIO (CR). Lo anterior, hasta que se tenga certeza de que los

intereses moratorios cumplen con los requerimientos para su registro como un derecho e ingreso, todo ello enmarcado en el contexto anteriormente expuesto.

En atención a la regla general anteriormente expuesta, y en aplicación de la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, para el registro contable de los intereses moratorios en los estados financieros, se deberá debitar la subcuenta 138435-Intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, la cual será cancelada al recibir el pago de los intereses, y acreditar la subcuenta 480233-INTERESES DE MORA de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Ahora bien, el momento del reconocimiento de los intereses de mora, debe obedecer al instante en el cual éstos se causan en función de lo estipulado en la normativa legal o contractual; por lo tanto en el manual de políticas contables, deberán contemplarse su reconocimiento alineado con tales preceptos legales y con lo establecido en el nuevo marco de regulación.

CONCEPTO No. 20182000074161 DEL 21-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno.
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros activos Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Imputación de un recaudo en el que se cancela una parte de la deuda representada en capital e intereses en favor de COLCIENCIAS, originada en contratos o convenios de Ciencia, Tecnología e Innovación, modalidad recuperación contingente.

Doctor
OSCAR JAIRO FONSECA FONSECA
Secretario General
Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación COLCIENCIAS
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Dirección General del Presupuesto Nacional, radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN)

Contaduría General de la Nación

*Régimen de
Contabilidad
Pública*

547

Compilación a 31 de diciembre de 2018

con el N° 2017550004570-2 de 18322 de fecha 13 de noviembre de 2018, mediante la cual da traslado a la CGN de su requerimiento de concepto frente a la imputación de un recaudo en el que se cancela una parte de la deuda representada en capital e intereses en favor de COLCIENCIAS, originada en contratos o convenios de Ciencia, Tecnología e Innovación, modalidad recuperación contingente.

En el texto de la consulta se señalan los siguientes antecedentes:

“Con base en las facultades constitucionales y legales conferidas al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y las funciones previstas en el Decreto 1068 de 2015 “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público”, como cabeza del sector, se solicita amablemente en virtud del principio de colaboración emitir concepto, previos los siguientes antecedentes normativos y fácticos:

1. El inciso tercero de la Constitución Política de Colombia señala: “Excepcionalmente la ley podrá atribuir funciones jurisdiccionales en materias precisas a determinadas autoridades administrativas. (...)”.
2. El artículo 112 de la Ley 6 de 1992 dispone sobre la facultad de cobro coactivo para las entidades nacionales que: “(...), las entidades públicas del orden nacional tales como ministerios, departamentos administrativos, organismos adscritos y vinculados, (...) tienen jurisdicción coactiva para hacer efectivos los créditos exigibles a favor de las mencionadas entidades y de la Nación. Para este efecto la respectiva autoridad competente, otorgará poderes a funcionarios abogados de cada entidad”.
3. Que el artículo 5° de la Ley 1066 de 2006, dispone que “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 esta tengan que recaudar rentas o caudales públicos (...), 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 (...)”.
4. El artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo - CPACA- prevé que “Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes. (Subrayado, negrilla y cursiva fuera del texto). -

Por su parte, el artículo 100 *ibídem*, al prever las reglas de procedimiento aplicables al cobro coactivo, señala que se aplicarán las siguientes:

1. “Los que tengan reglas especiales se regirán por ellas.
2. Los que no tengan reglas especiales se regirán por lo dispuesto en este título y en el Estatuto Tributario.
3. A aquellos relativos al cobro de obligaciones de carácter tributario se aplicarán las disposiciones del Estatuto Tributario’. (Subrayado, negrilla y cursiva fuera del texto).

5. El artículo 6° de la citada Ley 1066 de 2006, por el cual se modifica el inciso 1° del artículo 804 del Estatuto Tributario, prevé en relación con la prelación en la imputación del pago que: “A partir del 1° de enero de 2006, los pagos que por cualquier concepto hagan los contribuyentes, responsables, agentes de retención o usuarios aduaneros en relación con deudas vencidas a su cargo, deberán imputarse al período e impuesto que estos indiquen, en las mismas proporciones con que participan las sanciones actualizadas, intereses, anticipos, impuestos y retenciones, dentro de la obligación total al momento de pago”.

De otro lado, el Código Civil en su Capítulo VI, artículo 1653 señala: “Imputación del pago a Intereses. Si se deben capital e intereses, el pago se imputará primeramente a los intereses, salvo que el acreedor consienta expresamente que se impute a capital”.

En consecuencia, tenemos dos artículos en relación con la forma en que debe imputarse el pago de los recursos. En primer lugar, el artículo 804 del Estatuto Tributario, que se encuentra por fuera del Título VIII y de las normas previstas para el procedimiento coactivo, y el artículo 1653 del Código Civil.

6. La Ley 1150 de 2007, en su artículo 2, numeral 4 literal e), previo como causal de contratación directa “Los contratos para el desarrollo de actividades científicas y tecnológicas”, causal que fue reglamentada en el artículo 2.2.1.2.1.4.7 del Decreto 1082 de 2015, según la cual “La contratación directa para el desarrollo de actividades científicas y tecnológicas debe tener en cuenta la definición contenida en el Decreto Ley 591 de 1991 y las demás normas que lo modifiquen, aclaren, adicionen o sustituyan”.

7. Que el Decreto Ley 591 de 1991, en su artículo 8 dispone que:

“La Nación y sus entidades descentralizadas podrán celebrar contratos de financiamiento destinados a actividades científicas y tecnológicas, que tengan por objeto proveer de

recursos al particular contratista o a otra entidad pública, en una cualquiera de las siguientes formas:

- a) “REEMBOLSO OBLIGATORIO: El contratista beneficiario del financiamiento deberá pagar los recursos en las condiciones de plazo e intereses que se hayan pactado;
- b) REEMBOLSO CONDICIONAL: La entidad contratante podrá eximir parcial o totalmente la obligación de pago de capital y/o intereses cuando, a su juicio, la actividad realizada por el contratista ha tenido éxito. Esta decisión se adoptará mediante resolución motivada;
- c) REEMBOLSO PARCIAL: Para inversiones en actividades precompetitivas, de alto riesgo tecnológico, de larga maduración o de interés general, la entidad contratante podrá determinar en el contrato la cuantía de los recursos reembolsables y la de los que no lo son;
- d) RECUPERACIÓN CONTINGENTE: La obligación de pago del capital e intereses sólo surge cuando, a juicio de la entidad contratante, se determine que se ha configurado una de las causales específicas de reembolso que se señalen en el contrato. La existencia de la obligación será establecida mediante resolución motivada”.

8. El Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación - COLCIENCIAS como órgano principal de la administración pública, rector del sector y del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación - SNCTI, encargado de diseñar, formular, orientar, articular, dirigir, coordinar, ejecutar e implementarla política del Estado en la materia, en concordancia con los planes y programas de desarrollo, suscribe con diferentes actores de dicho sistema convenios y/o contratos de financiamiento.

Los contratos de financiamiento suscritos por COLCIENCIAS y los diferentes actores del SNCTI, que en la mayoría de los casos corresponden a Entidades del Sector Público, se suscriben bajo la modalidad de Recuperación Contingente y en su clausulado, entre otros, se pacta una cláusula de reintegro, a través de la cual se estipula en cabeza del contratista, la obligación de reintegrar a la finalización del proyecto aquellos recursos no ejecutados más sus correspondientes intereses bancarios causados desde la fecha de finalización del plazo de ejecución del contrato.

Con base en lo anterior, la cartera de la Entidad a la fecha se origina en los saldos pendientes por reintegrar por concepto de recursos no ejecutados, recursos no aprobados luego de surtir el proceso de evaluación de las actividades contratadas y/o por los intereses bancarios corrientes que se hayan generado a partir de la fecha de terminación del contrato y que consten en un acta de liquidación bilateral o en una Resolución Unilateral de liquidación ejecutoriada.

Una vez expuesto el marco normativo y fáctico bajo el cual se fundamenta nuestra consulta, se hace necesario contar con un pronunciamiento desde la Dirección a su cargo, tendiente a resolver el siguiente problema jurídico:

¿Cómo y con base en qué normatividad debe imputarse el pago de los recursos reintegrados por la entidad contratista en el marco del proceso de recuperación de cartera que deba adelantar Colciencias respecto de los diferentes tipos de contratos de financiamiento de actividades de CTel, cuando el saldo se encuentre compuesto por intereses bancarios y capital (recursos no ejecutados o no reconocidos)?

CONSIDERACIONES

1. CONSIDERACIONES NORMATIVAS

En principio es necesario recordar lo señalado en el inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política, donde se establece que:

“Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

“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; (...).” (Subrayados fuera de texto)

Respecto de los contratos y/o convenios suscritos por COLCIENCIAS, debemos tener en cuenta lo señalado por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en el Concepto C.E. 00102 de 2017, donde manifestó lo siguiente:

“(...) Ahora bien, con relación a los convenios de cooperación, tenemos que el Artículo 6 del Decreto 393 de 1991, Por el cual se dictan normas sobre asociación para actividades científicas y tecnológicas, proyectos de investigación y creación de tecnologías, estipula:

“Artículo 6. CONVENIO ESPECIAL DE COOPERACION. Para adelantar actividades científicas y tecnológicas, proyectos de investigación y creación de tecnologías, la Nación y sus entidades descentralizadas podrán celebrar con los particulares convenios especiales de cooperación, que no darán lugar al nacimiento de una nueva persona jurídica. En virtud de estos convenios las personas que los celebren aportan recursos de distinto tipo para facilitar fomentar, desarrollar y alcanzar en común algunos de los propósitos contemplados en el artículo segundo.”

Además, el citado concepto C.E. 00102 de 2017 emitido por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, precisó lo siguiente:

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

Igualmente, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en su condición de cuerpo supremo consultivo del gobierno, en el Concepto C.E. 00102 de 2017 antes citado, respecto de los contratos de cooperación celebrados por COLCIENCIAS, manifestó lo siguiente

“Por otra parte, la Sala destaca que los convenios especiales de cooperación allegados por COLCIENCIAS, no parecen comprender una línea de gestión o administración de negocios

(que sería tal vez la más consonante con la idea de la cooperación entre entidades) comoquiera que del contenido de estos convenios no se deduce que los cooperantes de la entidad reciban los recursos para ejecutar un proyecto de ciencia y tecnología a nombre y riesgo de COLCIENCIAS, o de ambas partes, sino por el contrario, a título de “apoyo económico” para desarrollar un proyecto propio, consonante con el desarrollo de las actividades de ciencia y tecnología.

Por todo lo expuesto, la Sala concluye que los convenios especiales de cooperación celebrados por COLCIENCIAS, o por lo menos aquellos allegados por la Entidad para esta consulta, se configuran como un tipo de subvención otorgada por la Entidad a su cooperante.

En todo caso, con independencia de que estos convenios se configuren como una especie de subvención o como una línea de gestión o administración, es evidente que los mismos generan una relación jurídica en virtud de la cual, la entrega de los recursos por parte de COLCIENCIAS, no es la expresión de una mera liberalidad de la entidad, sino que encuentra su única justificación, en la promoción del proyecto o programa de ciencia, tecnología e innovación objeto del contrato, a través de la cual la entidad estatal cumple con su función legal de fomentar estas actividades de interés público.

En estos convenios existe, por ende, una entrega de recursos públicos condicionada a un “modus”, que a su vez se convierte en una obligación o carga jurídica para el cooperante de COLCIENCIAS.

Por consiguiente, estos convenios llevan ínsita una condición resolutoria tácita, que se activa con el vencimiento del plazo previsto para su ejecución, sin que los recursos entregados hayan sido utilizados para el desarrollo de la actividad para la cual fueron destinados, y que hace exigible la obligación del cooperante de restituirlos a COLCIENCIAS, tal y como se deduce de la naturaleza misma del negocio¹⁹.

En efecto, si la entrega del recurso público por parte de COLCIENCIAS está condicionada a que el cooperante los utilice para el desarrollo de una determinada actividad científica o tecnológica, si esta no se cumple, la causa justificativa del contrato desaparece y, por ende, genera la obligación de su restitución a la entidad.

Con todo, la Sala advierte la importancia y conveniencia de que esta condición resolutoria y la consecuente obligación de reintegro de los dineros entregados por la entidad, sea expresamente pactada por COLCIENCIAS en cada convenio especial de cooperación, en orden a imprimir mayor certeza a los efectos del incumplimiento del cooperante y, por

ende, una mayor protección de los recursos públicos entregados para la ejecución de las actividades de ciencia, tecnología e innovación.

(...)

b. Los contratos de financiamiento.

Los contratos de financiamiento para las actividades de ciencia y tecnología fueron incorporados y concebidos por el Decreto 591 de 1991, como una de las tipologías contractuales para el fomento de las actividades reguladas en el art. 2 del mismo Decreto²¹.

Para el objeto de la consulta, es pertinente precisar el concepto de financiamiento como acción de financiar, la cual supone el suministro de dinero a una persona para que desarrolle cierta actividad²², o un aporte en dinero necesario para una empresa o proyecto²³.

Como ejemplo de una modalidad de financiación se tipifica entonces el contrato de mutuo o préstamo de consumo (art. 2221 C.C), o aún el préstamo de dinero (art. 2224 C.C.) regulados por nuestra legislación civil. Pero también, el concepto de financiar tiene como sinónimo el de subvencionar, sufragar, invertir, entre otros²⁴.

Las anteriores consideraciones conducen a afirmar que el concepto de financiamiento puede abarcar diferentes negocios jurídicos, con características distintas, según lo definido por la ley que los gobierna y, en su defecto, por lo pactado por las partes en ejercicio de su autonomía de la voluntad.

Con estas precisiones se quiere significar que la sola denominación de financiamiento no permite deducir aspectos como el régimen integral de los derechos y obligaciones de las partes, la naturaleza de los recursos entregados, su libre apropiación por parte del sujeto que los recibe y la exclusiva acción contractual para su recuperación. Tales aspectos dependen de lo establecido en la ley - en este caso en relación con los contratos de ciencia y tecnología celebrados por COLCIENCIAS-, de la naturaleza pública de los recursos entregados y del hecho de que su entrega está vinculada a una destinación específica, tal y como se expondrá a continuación.

El art. 8 del mismo Decreto, cuya vigencia fue amparada expresamente por el art. 81 de la Ley 80 de 1993, establece que los contratos de financiamiento pueden celebrarse a través de cualquiera de las modalidades, cuyas definiciones se transcriben y analizan a continuación:

i) “Reembolso obligatorio. El contratista beneficiario del financiamiento deberá pagar los recursos en las condiciones de plazo e intereses que se hayan pactado”.

De acuerdo con la definición anterior, es claro que en esta modalidad contractual la Nación o una Entidad descentralizada entrega recursos públicos a su contraparte (persona pública o privada), con el fin de financiar una determinada actividad de ciencia, tecnología o innovación, y por ende el contratista debe invertirlos exclusivamente en la actividad a la cual fueron destinados y, adicionalmente, reintegrarlos al final del contrato o en el momento previsto en el mismo, con la respectiva retribución por el uso de estos dineros (intereses).

En los contratos de financiamiento de ciencia, tecnología e innovación, de manera adicional, la entrega de los recursos por parte de la entidad contratante está condicionada a una destinación específica, que se traduce en la exigencia de que los mismos sean invertidos en la actividad científica o tecnológica expresamente prevista en el contrato.

Por ello, también se puede afirmar que estos contratos llevan ínsita la condición resolutoria, en caso de incumplimiento del “modus” al cual fue vinculada la entrega del dinero.

Para los efectos puntuales de esta consulta, la Sala destaca que COLCIENCIAS no allegó modelos de este tipo de contratos para su análisis, al tiempo que manifestó la escasa utilización de estos contratos en desarrollo de sus actividades de fomento de la ciencia, la tecnología y la innovación.

ii) Reembolso condicional. La entidad contratante podrá eximir parcial o totalmente la obligación de pago de capital y/o intereses cuando, a su juicio, la actividad realizada por el contratista ha tenido éxito. Esta decisión se adoptará mediante resolución motivada;

En este tipo de financiamiento, de forma similar a lo que sucede en la modalidad analizada en el literal anterior, la entidad pública hace entrega inicial de los dineros a título de financiamiento, con la correlativa obligación del sujeto particular o de la entidad pública que los recibe, de utilizarlos en el desarrollo de la actividad de ciencia y tecnología a la cual fueron destinados y de restituirlos al vencimiento del plazo previsto para la ejecución del contrato, con los respectivos intereses.

En consecuencia, frente a este tipo de financiamiento se despliega todo el análisis realizado en este concepto en relación con la modalidad de financiamiento con reembolso obligatorio.

No obstante, se debe destacar que, en esta modalidad de financiamiento, adicionalmente, si la actividad para la cual ha sido entregado el dinero tiene éxito y así lo declara la entidad que entregó los recursos mediante resolución motivada, la obligación de reembolso desaparece y, por lo tanto, se extingue la deuda.

En cuanto a la oportunidad para expedir la resolución mediante la cual la Entidad declara que la actividad realizada por el contratista tuvo éxito, la Sala encuentra que este aspecto debe estar gobernado, en primer lugar, por lo que pacten las partes en ejercicio de su autonomía contractual. De no mediar pacto contractual, la resolución podrá dictarse mientras no expire el término legal o convencional para la liquidación unilateral o bilateral de estos contratos²⁵.

Con todo, desde el momento en que se vence el plazo para la devolución del dinero, la obligación de restitución de los dineros entregados se hace exigible y la Entidad podrá requerir su pago, a través de las acciones que se derivan del respectivo contrato. Esta aseveración se sustenta en el carácter facultativo del término (podrá) utilizado por la norma, para referirse a la decisión de la entidad estatal contratante de eximir al contratista de la obligación de reembolso, lo que permite afirmar que ante el silencio de la administración en el ejercicio de esta facultad, se deberá concluir sobre la exigibilidad de la obligación de restitución.

Para los efectos de la presente consulta, se debe indicar que COLCIENCIAS tampoco allegó modelos de este tipo de contratos.

iii) “Reembolso parcial. Para inversiones en actividades precompetitivas, de alto riesgo tecnológico, de larga maduración o de interés general, la entidad contratante podrá determinar en el contrato la cuantía de los recursos reembolsables y la de los que no lo son”;

En este caso, el negocio jurídico podría considerarse eventualmente de naturaleza mixta, toda vez que comparte, de una parte, las características del contrato de financiamiento con reembolso obligatorio, y por la otra, la de una especie de subvención con destinación específica.

Por ello, frente a este tipo de financiamiento se despliega el análisis realizado en los numerales anteriores en relación con la modalidad de reembolso obligatorio y con los convenios especiales de cooperación que envuelven un tipo de subvención.

iv) “Recuperación contingente. La obligación de pago del capital e intereses sólo surge cuando, a juicio de la entidad contratante, se determine que se ha configurado una de las

causales específicas de reembolso que se señalen en el contrato. La existencia de la obligación será establecida mediante resolución motivada”.

Con fundamento en la norma transcrita, en esta modalidad de financiamiento la entidad contratante se obliga a entregar una determinada suma de dinero, con cargo a la obligación del contratista de utilizarla en la ejecución en la actividad de interés público a la cual fueron destinados, pero sin la obligación originaria de restituir los dineros recibidos al vencimiento del plazo previsto en el contrato.

En efecto, de conformidad con la descripción normativa, la obligación de restitución de los dineros recibidos por la entidad contratante, sólo surge con la resolución motivada en la que se declare la ocurrencia de una de las causales específicas de reembolso previstas en el contrato.

(...)

En este orden de ideas, en este contrato también se configura un tipo de subvención con destinación específica, al cual le son aplicables las consideraciones expuestas en este concepto sobre la naturaleza de los recursos entregados por COLCIENCIAS a través de los convenios especiales de cooperación.

En forma adicional, del contenido de los contratos de financiamiento contingente allegados por COLCIENCIAS para esta consulta, la Sala observa que estos adquieren un alcance distinto al de la modalidad de financiamiento regulada por el art. 8 del Decreto 591 de 1991²⁶.

En efecto, en estos se introduce expresamente la obligación del contratista de restituir a COLCIENCIAS los recursos entregados para el desarrollo de la actividad de ciencia y tecnología objeto del contrato, cuanto se presente una de las contingencias previstas en el contrato, pero adicionalmente, siempre que los recursos entregados por COLCIENCIAS no hayan sido utilizados por el contratista para la actividad de ciencia y tecnología a la cual fueron destinados.

De manera que el surgimiento de la obligación de reembolso de los dineros entregados por COLCIENCIAS, por lo menos cuando estos no se utilicen para la actividad a la cual fueron destinados, no está condicionada al acto administrativo que expida oportunamente la entidad contratante, propio de la modalidad de reembolso contingente descrito en el Decreto 591 de 1991, pues desde el inicio del contrato se consagra expresamente la obligación del contratista de reintegrar los recursos recibidos y no ejecutados.

En otras palabras, independientemente de su denominación, por el contenido del contrato, que es el que debe primar en su interpretación, los contratos celebrados por COLCIENCIAS y denominados como de “reembolso contingente”, no se subsumen en la descripción legal de esta modalidad de financiamiento contenida en el Decreto Ley 591 de 1991.

Para mayor ilustración de lo afirmado, se transcribe el texto de la cláusula de REINTEGRO reproducida por COLCIENCIAS en su escrito de consulta y que en términos generales se equipara a las introducidas en los modelos de contratos allegados por la entidad para el mejor proveer de esta consulta:

“REINTEGRO”: A la finalización del proyecto, la Entidad reintegrará a COLCIENCIAS los recursos recibidos y no ejecutados, más los intereses bancarios corrientes causados desde la fecha de terminación del plazo del contrato, a las tasas vigentes en el momento de la restitución, previo agotamiento de los trámites necesarios que garanticen a la Entidad sus derechos de defensa y contradicción. En caso de que la Entidad no regrese los dineros, la obligación se consignará en el acta de liquidación firmada por las partes o mediante resolución motivada.” (Subraya la Sala)

Como se deduce de la cláusula transcrita, en los contratos allegados a la Sala y denominados por COLCIENCIAS como de reembolso contingente, la obligación del contratista de restituir los dineros entregados por la Entidad no surge exclusivamente con la resolución motivada que declara la contingencia y el deber de restitución de los recursos, tal y como lo prevé el Decreto 591 de 1991, sino cuando expira el plazo para la ejecución del contrato, sin que los dineros entregados por la entidad hayan sido destinados por el contratista para el desarrollo de la actividad de ciencia y tecnología.

Y aunque para este segundo evento también se establece la necesidad de consignar la respectiva “contingencia” en el acta de liquidación unilateral o bilateral de las partes, es evidente que este “registro” o “consignación” solo deja constancia de la existencia de un hecho anterior, esto es, el incumplimiento de la obligación de reintegrar las sumas que no fueron utilizadas para la actividad a la cual fueron destinadas. En efecto, en virtud de la cláusula de reintegro pactada por las partes, esta obligación surge desde el mismo momento en que se vence el plazo del contrato, sin que el contratista haya invertido los recursos financiados en la actividad a la cual fueron destinados.” (Subrayados fuera de texto)

2. CONSIDERACIONES EN RELACIÓN AL MARCO NORMATIVO CONTABLE QUE DEBEN ATENDER LAS ENTIDADES DE GOBIERNO

De otro lado, el Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 5, señala los principios de contabilidad pública, que son pautas básicas que orientan el proceso contable, en donde se define el principio de esencia sobre la forma, señalado lo siguiente:

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

Para determinar los criterios necesarios tendientes a reconocer los eventos objeto de consulta, es importante considerar lo dispuesto en las normas que deben atender las entidades de gobierno expedidas por la CGN en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, en 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

1. 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.

3.2. Clasificación

2. Los préstamos por cobrar se clasificarán en la categoría de costo amortizado.

3.3. Medición inicial

3. 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 o por beneficios a los empleados en el resultado del periodo, excepto cuando se hayan pactado condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido o como un beneficio a los empleados pagado por anticipado, según corresponda.

4. Los costos de transacción se tratarán como un mayor valor del préstamo. Los costos de transacción en los que se incurra con anterioridad al reconocimiento del préstamo se reconocerán como un activo diferido hasta tanto este se reconozca, momento en el cual se aumentará el valor del préstamo afectando el activo diferido reconocido inicialmente.

5. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por cobrar; incluyen, por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores o abogados. Se entiende como un costo incremental aquel en el que no se habría incurrido si la entidad no hubiera concedido el préstamo.

3.4. Medición posterior

6. 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 costo amortizado del préstamo por cobrar por la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con su costo amortizado en la fecha de medición.

7. El rendimiento efectivo se reconocerá como mayor valor del préstamo por cobrar y como ingreso en el resultado del periodo. En caso de haberse reconocido un activo diferido o un beneficio a los empleados pagados por anticipado asociado a la medición inicial de un préstamo, sobre el cual se hayan pactado condiciones para acceder a una tasa de interés inferior a la del mercado, estos se reconocerán como gasto por subvención o por beneficio a los empleados en el resultado del periodo, con base en el cumplimiento de las condiciones pactadas.

8. Los intereses recibidos reducirán el valor del préstamo por cobrar, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo, de acuerdo con la contraprestación recibida.

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.

(...)

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.

2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.” (Subrayados fuera de texto)

Las citadas normas, en el Capítulo IV INGRESOS, numeral 1.3., que dispone lo siguiente:

“1.3. Transferencias

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

1.3.1. Reconocimiento

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

11. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la 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." (Subrayados fuera de texto)

La Contaduría General de la Nación CGN, mediante concepto No. 20182000029571 de fecha 29 de mayo de 2018, dirigido al doctor Jackson Andrés Carvajal, Contador del Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación - COLCIENCIAS, respecto del tratamiento contable para los contratos o convenios de recuperación contingente, señaló lo siguiente:

"Según se indicó en esa consulta, COLCIENCIAS entrega el recurso con carácter no devolutivo, como un apoyo económico gratuito que no espera recuperar, pero eventualmente, por causales preestablecidas, la suma inicialmente entregada debe ser devuelta, total o parcialmente a COLCIENCIAS, adquiriendo esta, el carácter de mutuante, y el beneficiario inicial la condición de mutuario y una vez surtidos los trámites legales, la existencia de la obligación será establecida mediante resolución motivada.

Dependiendo de la naturaleza jurídica del tercero, la entrega de los recursos se tratará como una transferencia o una subvención; ahora bien, como se indica en el párrafo anterior, en este tipo de transacciones Colciencias adquiere la condición de mutuante, en tanto que el beneficiario inicial la condición de mutuario con la obligación de atender un conjunto de condiciones, que en caso de no cumplirse, Colciencias podría exigir legalmente la devolución de los dineros, razón por la que el procedimiento contable es el que se señala a continuación:

Colciencias registrará un débito en la subcuenta 198604 - Gasto diferido por transferencias condicionadas, si el tercero es una entidad de gobierno, o 198605 Gasto diferido por subvenciones condicionadas, si el tercero es una empresa pública o una persona natural o una entidad jurídica de derecho privado, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, con crédito a la subcuenta 240315-Otras Transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, pasivo que se dará de baja con el giro de los recursos.

El activo diferido inicialmente reconocido por Colciencias se reducirá en la medida que el beneficiario del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el gasto por la transferencia realizada en el resultado del periodo.

No obstante, la entidad aplicará el juicio profesional para evaluar si se presentan casos en los que no se establezcan estipulaciones que constituyan condiciones, caso en el que Colciencias, al reconocer la obligación de transferir los recursos, registrará el gasto por concepto de transferencias o subvenciones según corresponda.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, al Contador General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, emitidas por mandato directo del Constituyente, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Así las cosas, respecto del caso objeto de consulta, la CGN no tiene competencia funcional para señalar cómo y con base en qué normatividad debe imputarse el pago de los recursos reintegrados por la entidad contratista en el marco del proceso de recuperación de cartera que deba adelantar Colciencias respecto de los diferentes tipos de contratos de financiamiento de actividades de CTel, cuando el saldo se encuentre compuesto por intereses bancarios y capital (recursos no ejecutados o no reconocidos)

Ahora bien, con independencia de lo anterior, en el ámbito meramente contable, tratándose de contratos o convenios de cooperación y/o financiamiento de actividades de ciencia, tecnología e innovación suscritos con personas naturales o jurídicas públicas o privadas, dependiendo de la naturaleza jurídica del tercero, la entrega de los recursos en desarrollo de un convenio o contrato interadministrativo de financiación con la posibilidad de recuperación contingente se tratará como una transferencia o una subvención; ahora bien, dado que en este tipo de transacciones Colciencias adquiere la condición de mutuante, en tanto que el beneficiario inicial la condición de mutuario con la obligación de atender un conjunto de condiciones, que en caso de no cumplirse, COLCIENCIAS podría exigir legalmente la devolución de los dineros, razón por la que el procedimiento contable es el que se señala a continuación:

En el momento en que se reconoce la obligación de entregar los recursos, COLCIENCIAS registrará un débito en la subcuenta 198604 - Gasto diferido por transferencias condicionadas si el tercero es una entidad de gobierno, o en la subcuenta 198605 Gasto diferido por subvenciones condicionadas si el tercero es una persona natural o jurídica de naturaleza pública o privada, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, con crédito a la subcuenta 240290 OTRAS SUBVENCIONES de la cuenta 2402 SUBVENCIONES POR PAGAR (si el beneficiario es una persona natural o jurídica de naturaleza pública o privada), o en la

subcuenta 240315-OTRAS TRANSFERENCIAS, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR (si se trata de una entidad de gobierno), pasivo que se dará de baja con el giro respectivo.

El activo diferido inicialmente reconocido por Colciencias se reducirá en la medida que el beneficiario del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el gasto por la transferencia realizada en el resultado del periodo.

Ahora bien, considerando que, si la entrega del recurso público por parte de COLCIENCIAS está condicionada a que el cooperante o beneficiario de la financiación otorgada los utilice para el desarrollo de una determinada actividad científica o tecnológica, si esta no se cumple, la causa justificativa del contrato desaparece y, por ende, genera la obligación de su restitución a la entidad.

Al respecto, es necesario tener presente que tratándose de contratos o convenios de cooperación y/o de financiación, cuando llevan ínsita la condición resolutoria tácita que se activa con el vencimiento del plazo previsto para su ejecución, sin que los recursos entregados hayan sido utilizados para el desarrollo de la actividad para la cual fueron destinados, y que hace exigible la obligación del cooperante o beneficiario de restituirlos a COLCIENCIAS, tal y como se deduce de la naturaleza misma del negocio, cuando se concrete ese hecho sobreviniente, corresponde a la entidad reconocer el derecho al cobro.

Para efectos de lo anterior, la entidad debitará la subcuenta 138490-OTRAS CUENTAS POR COBRAR de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas si el tercero es una entidad de gobierno, o en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas si el tercero es una persona natural o jurídica de naturaleza pública o privada, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Ahora bien, si de conformidad con lo dispuesto en la regulación vigente o lo acordado en el contrato o convenio, se debe ajustar el sado a cobrar para reconocer derechos por concepto de intereses intereses de mora, el registro contable deberá hacerse en desarrollo de una aplicación integral de los criterios contemplados en las normas para el reconocimiento, medición y revelación de los hechos económicos en las entidades de gobierno.

En consecuencia, el registro procede siempre que se evidencie que: (i) se tiene el control sobre el derecho; (ii) la probabilidad de que fluyan beneficios económicos futuros representados en este caso en flujos de recursos financieros es prácticamente cierta y; (iii) se puede hacer una medición fiable de los mismos.

Si luego de aplicar del juicio profesional se determina que se cumplen las condiciones antes señaladas, se debitará la subcuenta 138435-Intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480233-Intereses de mora, de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

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.

Cuando se reciben los recursos correspondientes se debitará la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los recursos recibidos y se acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y la subcuenta 138435-Intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20182000065081 DEL 17-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos
	SUBTEMAS	Registros contables para baja en cuentas de obligaciones causadas a 1 de enero de 2018, por la liberación de recursos del SGR para proyectos de inversión, según lo dispuesto por el Órgano Colegiado de Administración y Decisión (OCAD).

Doctora
SILVIA YINETH RAMIREZ AROCA
Profesional Universitario - Contabilidad
Corporación Autónoma Regional del Magdalena-Cormagdalena
Barrancabermeja

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004781-2 del 26 de noviembre en el cual solicita concepto, sobre los registros contables que debe realizar la Corporación, para los siguientes hechos:

Manifiesta que Cormagdalena en cumplimiento de la Circular 03 del 01 de marzo del 2018, expedida por el Ministerio de Hacienda registró en su contabilidad los recursos del SGR, afectando las cuentas 133702-Sistema General de Regalías, con débito a la subcuenta 314503-Cuentas por cobrar de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACION, a favor del SGR.

Posteriormente la Corporación registró la transferencia por pagar favor de los municipios beneficiarios del 0.5 % del SGR, por asignación de recursos para proyectos de inversión afectando con un débito la subcuenta 314515-CUENTAS POR PAGAR de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACION, con crédito a la Subcuenta 240315-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, incorporando de esta forma los saldos pendientes de giro a estos beneficiarios, de conformidad como lo señala la Resolución N° 470 del 2016.

Dentro del listado de los municipios a quienes se les reconoció la obligación se encuentra el Municipio de Malambo con el proyecto de inversión “Mejoramiento obras de Mitigación sector Caimital-Malambo Atlántico”. Vigencia presupuestal 2015, proyecto sobre el cual el OCAD dispuso liberar los recursos el 20/09/2018, mediante el acuerdo N° 27 del 2018, lo que implica que en razón a que el proyecto no será ejecutado no se girarán los recursos a este municipio.

Por lo anterior solicita se le indique cuál es el tratamiento contable que debe aplicar para estos hechos.

En los siguientes términos se resuelve la consulta, en el orden en que fueron planteados los interrogantes:

CONSIDERACIONES

El ACUERDO No. 27 de del Órgano Colegiado de Administración y Decisión (OCAD), de los Municipios Ribereños del Rio Grande de la Magdalena Y Canal del Dique, del 20 de octubre de 2018 “Por medio del cual se adoptan decisiones relacionadas con proyectos de inversión financiados o cofinanciados con recursos del Sistema General de Regalías- SGR, dispuso:

“ACUERDA:

APROBACIÓN DEVIGENCIAS FUTURAS DE EJECUCIÓN

ARTICULO 1. Aprobar la solicitud de vigencias futuras de ejecución, es decir, para recibir los bienes y servicios en el Bienio 2019-2020, del siguiente provento de inversión viabilizado, priorizado y aprobado mediante los Acuerdos No.25 y 26 de fechas 25 de julio y 09 de agosto de 2018, respectivamente: (...)

PRESENTACIÓN DE PROVECTOS PARA LIBERACIÓN DE RECURSOS

ARTICULO 2. Liberar los recursos totales del siguiente proyecto de inversión:

Cormagdalena: 05% del Sistema General de Regalías para proyectos de inversión de los Municipios Ribereños del Rio Grande de la Magdalena, incluidos los del Canal del Dique

La norma de Cuentas por pagar contenida en el numeral 3 del Marco normativo para entidades de gobierno, señala:

(...)

“3.5. Baja en cuentas

5. Se dejará de reconocer una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero. “

6. La diferencia entre el valor en libros de la cuenta por pagar que se da de baja y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

7. Cuando el acreedor renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la entidad aplicará la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, contiene la subcuenta 480220 Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar, de la cuenta 4802-FINANCIEROS.”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones se concluye lo siguiente.

Para efecto de la cancelación de derechos u obligaciones reconocidos como ajuste por convergencia a primero de enero de 2018, teniendo en cuenta que la autorización para liberar los recursos es un hecho ocurrido durante el 2018, la Corporación debe dar aplicación al Marco normativo para entidades de gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2016 modificado mediante la Resolución N° 484 de 2017.

Por tanto, los saldos de la obligación reconocida por la Corporación en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR a favor del Municipio de Malambo a 1 de enero de 2017 para la ejecución del proyecto de inversión para el mejoramiento obras de Mitigación sector Caimital-Malambo Atlántico, debe darse de baja por cuanto se extinguió la obligación atendiendo las instrucciones emanadas (OCAD).

Para el efecto la Corporación, dará aplicación a lo dispuesto en el numeral 3.5 Baja en cuentas de la norma de Cuentas por pagar contenida en el Marco normativo para entidades de Gobierno, debitando la subcuenta 240315-OTRAS TRANSFERENCIAS de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, con crédito a la subcuenta, 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Ahora, con relación a las cuentas por cobrar por concepto por transferencias reconocidas por la Corporación con el SGR en la subcuenta 133702-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, si los derechos a estos recursos subsisten para la Corporación, y si el SGR mantiene registrada la obligación para con la Corporación por el mismo concepto en la subcuenta 240316-Sistema general de regalías, dichas partidas se mantendrán registrados en las respectivas entidades hasta tanto se deba efectuar el correspondiente giro a la Corporación por parte del SGR para la ejecución de los nuevos proyectos.

CONCEPTO No. 20182000066151 DEL 19-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Deterioro acumulado de Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Reconocimiento del deterioro sobre cuentas por cobrar con alto grado de incertidumbre de recuperación.

Doctora
SANDRA FORERO CASTILLO
Subdirectora Financiera

Unidad de Gestión Pensional y Protección Parafiscal - UGPP
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550004784-2 del 26 de noviembre de 2018, mediante la cual consulta:

La Unidad actuando en cumplimiento de las solicitudes (vía administrativa) o de los fallos dictados por las autoridades judiciales, emite el acto administrativo de reconocimiento o de reliquidación de la mesada pensional en los que se tienen en cuenta factores salariales sobre los cuales no se efectuaron cotizaciones, cuantifica el valor del aporte dejado de cotizar y ordena el cobro del mismo, conforme al artículo 20 de la Ley 100 de 1993 el cual establece que *“Los empleadores pagarán el 75% de la cotización total y los trabajadores, el 25% restante.”*

Sobre el particular la Unidad lidera una modificación en el proyecto de Ley del Plan Nacional de Desarrollo, con el objeto de suprimir entre entidades públicas del orden nacional que formen parte del presupuesto general de la nación las obligaciones patronales por concepto de aportes al Sistema de la Seguridad Social en Pensiones, originadas en reliquidaciones y reajustes pensionales derivados de fallos ejecutoriados que hayan ordenado a la UGPP la inclusión de factores salariales no contemplados en el ingreso base de cotización previsto en la normatividad vigente.

De acuerdo a lo expuesto anteriormente y teniendo en cuenta que es una situación excepcional mientras que se aprueba y sanciona la Ley de Plan y que, si bien es cierto son títulos ejecutoriados y en firme, la probabilidad de recaudo presenta algún grado de incertidumbre, atendiendo el nuevo marco normativo MNEG, cuál sería la norma y tratamiento contable para el reconocimiento de este hecho económico.

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

CONSIDERACIONES

El Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, aplicada por las entidades de Gobierno, en la Norma de Cuentas por Cobrar dispone:

“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. (...)

2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.
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. 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. (Subrayado fuera de texto)
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. (...)

2.6. Revelaciones

14. Se revelará el valor de las pérdidas por deterioro, o de su reversión, reconocidas durante el periodo contable, así como el deterioro acumulado. Adicionalmente, se revelará a) un análisis de la antigüedad de las cuentas por cobrar que estén en mora, pero no deterioradas, al final del periodo y b) un análisis de las cuentas por cobrar que se hayan determinado individualmente como deterioradas al final del periodo, incluyendo los factores que la entidad haya considerado para determinar su deterioro.”

El CGC para las entidades de Gobierno describe las cuentas:

“1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (Cr.): 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: “Representa el valor estimado de la posible pérdida que se origina en las cuentas por cobrar clasificadas al costo cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del deterioro reconocido.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la reversión del deterioro de valor reconocido durante el periodo contable.

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

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

La expectativa de que mediante una norma se ordene suprimir entre entidades públicas del orden nacional que formen parte del presupuesto general de la nación las obligaciones patronales por concepto de aportes al Sistema de la Seguridad Social en Pensiones, originadas en reliquidaciones y reajustes pensionales derivados de fallos ejecutoriados que hayan ordenado a la UGPP la inclusión de factores salariales no contemplados en el ingreso base de cotización previsto en la normatividad vigente, no configura hechos económicos que deban ser objeto de reconocimiento contable.

Ahora bien, las cuentas por cobrar que presenten algún grado de incertidumbre de recuperación, podrán ser 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, procedimiento contable que aplica aún sin existir la expectativa de la expedición de la norma que contemple la supresión de tales valores. El valor del deterioro corresponde al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados, utilizando como factor de descuento la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares.

Así mismo, la Norma dispone que por lo menos al final del período contable debe verificarse si existen indicios de deterioro el cual se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR con crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

Si al realizar la evaluación posterior se comprueba que el valor reconocido como deterioro ha variado y la evaluación indica que la pérdida por deterioro es superior, acredita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y debita la subcuenta correspondiente de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR por el valor de la diferencia a ajustar. Ahora, si la pérdida por deterioro disminuye, el valor de la reversión no podrá superar el valor por deterioro acumulado y el registro corresponderá a un 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, acredita la subcuenta la correspondiente de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR.

Además, deberá revelarse en las Notas a los estados financieros el valor de las pérdidas por deterioro, o de su reversión, reconocidas durante el periodo contable, así como el deterioro acumulado. Adicionalmente, se revelará a) un análisis de la antigüedad de las cuentas por cobrar que estén en mora, pero no deterioradas, al final del periodo y b) un análisis de las cuentas por cobrar que se hayan determinado individualmente como deterioradas al final del periodo, incluyendo los factores que la entidad haya considerado para determinar su deterioro.

Es del caso señalar que el análisis del deterioro debe realizarse como una evaluación de orden económica, con independencia de las acciones legislativas que se adelanten o de las acciones legales que la entidad pueda adelantar para recuperar las cuentas por cobrar.

CONCEPTO No. 20182000076371 DEL 26-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Cuentas por cobrar Préstamos por cobrar Otros activos Cuentas por pagar Préstamos por pagar Otros pasivos Ingresos fiscales Ingresos por transferencias y subvenciones Gastos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Registro de matrículas académicas y demás servicios educativos que prestan las universidades, incluidos los diplomados, cursos, vacacionales o seminarios. Reconocimiento contable de la devolución de IVA. Registro contable de los hechos originados en los convenios interadministrativos suscritos por la Universidad del Magdalena.

Doctor
DEWAR ENRIQUE LOPEZ MORGAN
Profesional Especializado del Grupo de Contabilidad

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

574

Compilación a 31 de diciembre de 2018

Universidad del Magdalena
Santa Marta (Magdalena)

ANTECEDENTES

Me refiero a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación mediante No. 20185500004751-2 de fecha 22 de noviembre de 2018, donde solicita a la CGN un pronunciamiento respecto del tratamiento contable de (i) las matrículas académicas y demás servicios educativos que prestan las universidades, incluidos los diplomados, cursos, vacacionales o seminarios; (ii) devolución del IVA y; (iii) hechos originados en desarrollo de convenios interadministrativos suscritos por la Universidad del Magdalena.

En el texto de la consulta, entre otros aspectos, se informa lo siguiente:

1. Matrículas académicas y demás servicios educativos que prestan las universidades, incluidos los diplomados, cursos, vacacionales o seminarios

En desarrollo del Régimen de Contabilidad Pública precedente, la Universidad del Magdalena reconocía los hechos económicos en dos momentos diferentes, se procedía en dos momentos diferentes:

(a) Cuando se emitía la liquidación definitiva de las matrículas ese hecho se reconocía mediante un débito en una cuenta por cobrar con un crédito al ingreso, y

(b) Cuando se recaudaba la respectiva liquidación de matrícula, que se reconocía mediante un debito a bancos con crédito la cuenta por cobrar causada en el momento de la liquidación), esto se hacía por el valor efectivamente recibido en bancos. Sin embargo, en la liquidación se ordenaban descuentos y deducciones sobre el valor bruto de matrícula que no quedaban registrados en la contabilidad, ya que los registros solo se hacían por el valor neto de la matrícula.

Al respecto se consulta sobre el correcto registro en este proceso de matrícula.

2. Registros relacionados con la devolución del IVA

Se señala que, de acuerdo a lo establecido en el artículo 92 de la ley 30 de 1992, las Instituciones de Educación Superior estatales u oficiales tienen derecho a la devolución del IVA que paguen en la adquisición de bienes, insumos y servicios; adicionalmente en el decreto 2627 de 1993 se establece el procedimiento para la devolución de este impuesto; en el que se dispone que estas, deben liquidar bimestralmente el pago por concepto de IVA

y solicitar la devolución del mismo ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN a más tardar el último día hábil al vencimiento del bimestre respectivo.

Al respecto, se solicita señalar el procedimiento contable que debe realizar la Universidad del Magdalena.

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

Se informa que la Universidad del Magdalena, en aras de cumplir con su misión académica, investigativa y de extensión, suscribe convenios con entes públicos y privados, de los que recibe recursos en administración para sufragar los distintos gastos originados en las diferentes actividades para la consecución de los objetivos en marco de los convenios celebrados. En la ejecución de estos convenios administrativos o interadministrativos, en algunos casos pueden originarse excedentes, los cuales pueden ser reintegrados o cedidos a la Universidad según las condiciones de la entidad con la que se celebra el convenio.

Dado lo anterior, solicita a la CGN que señale el tratamiento contable que deben tener estos convenios y contratos interadministrativos, así como todas las demás erogaciones que se generen en desarrollo de los mismos.

CONSIDERACIONES

1. Respetto de la devolución del IVA

El Decreto 2627 de 1993, por el cual se establece el procedimiento para la devolución del Impuesto a las Ventas a las Instituciones Estatales u Oficiales de Educación Superior, establece:

“ARTICULO 1o. DEVOLUCION DEL IMPUESTO A LAS VENTAS A LAS INSTITUCIONES ESTATALES U OFICIALES DE EDUCACION SUPERIOR. Las Instituciones Estatales u Oficiales de Educación Superior tienen derecho a la devolución del Impuesto a las Ventas que paguen por los bienes, insumos y servicios que adquieran.

(...)

ARTICULO 4o. REQUISITOS DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCION DEL IMPUESTO A LAS VENTAS. La solicitud de devolución del Impuesto a las Ventas deberá presentarse diligenciando el formato

correspondiente y cumplir los siguientes requisitos:

1. Que se presente en forma personal por el representante legal de la Institución.
2. Que se presente dentro de la oportunidad señalada y en la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales correspondiente.
3. Que se acompañe los siguientes documentos:
 - a) Certificación del Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior, Icfes en la que se acredite la representación legal de la institución y la calidad de Institución Estatal u Oficial de Educación Superior, cuya fecha de expedición no debe ser superior a seis (6) meses.
 - b) Certificación de Contador Público o Revisor Fiscal en la que conste:
 - Identificación de cada una de las facturas de adquisición de bienes, insumos y servicios indicando el número de la factura, fecha de expedición, nombre o razón social y NIT del proveedor, vendedor o quien prestó el servicio, valor de la transacción y el monto del Impuesto a las Ventas pagado.
 - El valor total del impuesto pagado objeto de la solicitud de devolución.
 - Que en las facturas se encuentra discriminado el Impuesto a las Ventas y cumplen los demás requisitos legales.
 - Que los bienes, insumos y servicios fueron adquiridos para el uso exclusivo de la respectiva Institución”.

2. Consideraciones relacionadas con el registro de matrículas

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, emitida por la CGN, define:

“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 (...)” (Subrayado fuera del texto)

- Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015, emitida por la CGN, define en la cuenta 2910-Ingresos recibidos por anticipado:

“Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la entidad en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios.”

3. Consideraciones relacionadas con convenios y contratos interadministrativos, mediante los que la Universidad del Magdalena recibe y ejecuta recursos entregados por otras entidades jurídicas de derecho público o privado.

Para determinar el procedimiento contable es necesario evaluar la tipología de contratos o convenios interadministrativos que suscribe y ejecuta la Universidad del Magdalena, considerando que la entidad solo se limitó a formular el cuestionamiento sin precisar cuál es la esencia legal y económica de cada uno de ellos.

Por tanto, a efectos de dar una respuesta que pueda ayudar al proceso contable de ese ente universitario, se han considerado los siguientes tipos de convenios o contratos interadministrativos, los cuales se desarrollan a continuación:

1. Convenios en los que una entidad pública asume responsabilidades de medios, incluidos los contratos de administración de proyectos
2. Convenios en los que se asumen responsabilidades de desempeño o de resultados
3. Convenios de cooperación
4. Contratos de financiamiento

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

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

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

Estos contratos fueron concebidos por el art. 9 del Decreto ley 591 de 1991 -el cual mantuvo vigente el art. 81 de la Ley 80 de 1993- como una tipología contractual a través de la cual, la Nación y las entidades públicas descentralizadas pueden desarrollar actividades científicas y tecnológicas. Sin embargo, a diferencia de los contratos de financiación, estos no fueron específicamente definidos por el Gobierno Nacional. (...) Es decir, el tercero - administrador del proyecto- es una persona al servicio de la entidad estatal que funge como titular del proyecto, ya que esta última se ve en la necesidad de que un tercero que cuenta con la capacidad técnica y administrativa para el efecto, administre el proyecto. En este orden de ideas, encuentra la Sala que estos negocios podrían ser calificados como una especie de los contratos de administración delegada, en los cuales la entidad estatal mantiene la titularidad del proyecto y de los dineros destinados para su ejecución, mientras que el tercero sólo los administra y ejecuta a cambio de una contraprestación. En consecuencia, no existe duda de que los recursos entregados para la ejecución del proyecto se mantienen vinculados a la titularidad de la entidad contratante, toda vez que el administrador del proyecto actúa como mero administrador de los mismos.(...) La Sala considera que los contratos de financiamiento y los contratos de administración de proyectos están gobernados por el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública y las normas especiales que regulan los contratos de financiación para el fomento de las actividades de ciencia y tecnología, con la aplicación subsidiaria de las normas de derecho privado.(...) También se debe señalar que el régimen jurídico que gobierna a los contratos de financiamiento y a los contratos de administración de proyectos para el fomento de las actividades científicas y tecnológicas no fue modificado por el art. 33 de la Ley 1286 de 2009, toda vez que la expresión “continuarán rigiéndose por las normas especiales que le sean aplicables” contenido en esta norma, evoca al régimen legal vigente para estos contratos al momento de expedición de la ley.

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

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

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

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

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

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

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

La primera de ellas es la de las partes de los convenios, quienes entienden que F. “asume, bajo su cuenta y riesgo, la ejecución de un proyecto o parte de él”, que se trata de ejecutar un proyecto “en todos sus componentes, asumiendo la responsabilidad y el riesgo por la realización del mismo y adelantando actividades de agente principal en la obtención del resultado requerido por la entidad pública contratante”; y que “el pago que se realice a F. en su condición de contratista, corresponde a la contraprestación que éste recibe por la ejecución del proyecto de inversión, incluido los costos administrativos asociados al mismo”, de donde se desprende que el contrato no pacta “la administración o gerencia de recursos... que en ningún caso pueden considerarse como operaciones de inversión de

carácter financiero”, según se dice en el texto de la consulta. En las audiencias que realizó el Consejo de Estado con el Sr. Ministro y con el G. General del Fondo, fueron claros en dos puntos: que el compromiso de Fonade es, y ha sido en el curso de los últimos años, el desarrollo y entrega del proyecto (o proyectos) objeto del contrato a manera de “obligación de resultado”, y que los dineros que se le entregan por el Ministerio, se transfieren en forma definitiva, de suerte que desde el punto de vista presupuestal la parte contratante ejecuta la partida y los recursos se entregan a título de precio del contrato y no a manera de administración. Según informaron éste ha sido el entendimiento de los contratos y la práctica presupuestal.

En palabras del Dr. S.G.:

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

“(…)

“Con base en las anteriores consideraciones podemos concluir que, F. ha interpretado cuando celebra contratos de gerencia integral de proyectos, que asume bajo su responsabilidad en su calidad de agente principal la ejecución de los mismos y para tal efecto, desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, y como contraprestación recibe el monto establecido como valor del contrato. Si el desembolso tiene la condición de pago anticipado, este ingresa como un recurso propio de Fonade y los rendimientos financieros provenientes de esos recursos provenientes de las operaciones de inversión de su portafolio, son de su propiedad, sin perjuicio de la destinación que pueda darles en la financiación de gastos del mismo proyecto, en virtud del principio de autonomía de la voluntad que rige la actividad contractual. En caso contrario si son recibidos en calidad de anticipos, los rendimientos financieros son reintegrados al tesoro en acatamiento de las disposiciones que regulan la materia, en razón a su naturaleza.” (Subrayados fuera de texto)

3.3. Respetto de los convenios especiales de cooperación

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

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

El art. 7 del Decreto ley 393 de 1991 sometió a los convenios especiales de cooperación, para el desarrollo de las actividades de ciencia y tecnología, al régimen de derecho privado. Posteriormente, el art. 24 de la Ley 80 de 1993 reguló expresamente los contratos de ciencia y tecnología, al prever la posibilidad de que estos fuesen celebrados a través del régimen de contratación directa. De esta manera, la Ley 80 entró a gobernar los convenios de ciencia y tecnología celebrados por COLCIENCIAS, de manera conjunta con las normas especiales previstas para este tipo de convenios, y con la aplicación subsidiaria del régimen de derecho privado al cual se refiere el Decreto ley 393 de 1991. (...) De conformidad con la interpretación de la Sección Tercera del Consejo de Estado, los contratos que se celebren con el objeto de fomentar la ciencia y la tecnología se encuentran sujetos al Estatuto General de Contratación de la Administración Pública y demás normas que lo modifiquen o adicionen, a las normas especiales vigentes de los Decretos Leyes 393 y 591 de 1991, y a las normas de derecho privado, en armonía con lo dispuesto en los artículos 13 y 40 de la Ley 80 de 1993, en todo aquello no regulado expresamente por el citado estatuto y las mencionadas disposiciones especiales. Teniendo en consideración las preguntas que se formulan en la consulta, es importante señalar que este esquema no sufrió variación con la Ley 1286 de 2009, toda vez que el inciso de su art. 33 dispuso: “Las actividades, contratos y convenios que tengan por objeto la realización de actividades definidas como de ciencia, tecnología e innovación que celebren las entidades estatales, continuarán rigiéndose por las normas especiales que les sean aplicables. En consecuencia, tales contratos se celebrarán directamente”. (...) El cotejo de estos elementos, con el contenido de los convenios especiales de cooperación allegados por COLCIENCIAS, permite concluir que estos comprenden una especie de subvención, comoquiera que los mismos comportan: i) una prestación expresada en dinero; ii) cuyo sujeto activo es el Gobierno o una entidad descentralizada que tiene dentro de sus funciones el fomento de las actividades de ciencia y tecnología; iii) el sujeto pasivo es otra persona jurídica de derecho público o un sujeto privado que realiza dichas actividades; iv) y la entrega del dinero por parte de COLCIENCIAS no representa el pago por un servicio prestado por su cooperante, sino que encuentra su justificación en el desarrollo de una determinada actividad de ciencia, tecnología e innovación, a través de la cual se promueve un interés público a cargo de la Entidad. En este orden de ideas, es menester señalar que la institución jurídica de las subvenciones - bajo distintas modalidades y denominaciones, como subsidios, apoyo económico, incentivos, etc., es ampliamente conocida por el ordenamiento jurídico colombiano y ha sido utilizada para garantizar determinados fines que son considerados por el legislador como relevantes para el cumplimiento del interés general. Pero a partir de la Carta Política de 1991 existe una prohibición general para que las entidades públicas puedan otorgar subsidios o

subvenciones a las personas de derecho privado, con excepción de aquellas destinadas a la ejecución de una determinada actividad de interés público. (...) La Corte consideró procedente la posibilidad de que el Gobierno o las entidades descentralizadas pudieran otorgar, a través de los convenios especiales de cooperación, subvenciones para el fomento de las actividades de ciencia, tecnología e innovación. (...) Estos convenios llevan ínsita una condición resolutoria tácita, que se activa con el vencimiento del plazo previsto para su ejecución, sin que los recursos entregados hayan sido utilizados para el desarrollo de la actividad para la cual fueron destinados, y que hace exigible la obligación del cooperante de restituirlos a COLCIENCIAS, tal y como se deduce de la naturaleza misma del negocio” (Subrayados fuera de texto)

3.4 Respetto de convenios especiales de financiamiento

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

“CONTRATOS DE FINANCIAMIENTO - Concepto / CONTRATOS DE FINANCIAMIENTO - Reembolso obligatorio / CONTRATOS DE FINANCIAMIENTO - Reembolso condicional / CONTRATOS DE FINANCIAMIENTO - Reembolso parcial / CONTRATOS DE FINANCIAMIENTO - Recuperación contingente

El concepto de financiamiento como acción de financiar, la cual supone el suministro de dinero a una persona para que desarrolle cierta actividad, o un aporte en dinero necesario para una empresa o proyecto. Como ejemplo de una modalidad de financiación se tipifica entonces el contrato de mutuo o préstamo de consumo (art. 2221 C.C.), o aún el préstamo de dinero (art. 2224 C.C.) regulados por nuestra legislación civil. Pero también, el concepto de financiar tiene como sinónimo el de subvencionar, sufragar, invertir, entre otros. Las anteriores consideraciones conducen a afirmar que el concepto de financiamiento puede abarcar diferentes negocios jurídicos, con características distintas, según lo definido por la ley que los gobierna y, en su defecto, por lo pactado por las partes en ejercicio de su autonomía de la voluntad. (...) El art. 8 del mismo Decreto, cuya vigencia fue amparada expresamente por el art. 81 de la Ley 80 de 1993, establece que los contratos de financiamiento pueden celebrarse a través de cualquiera de las modalidades, cuyas definiciones se transcriben y analizan a continuación: i) “Reembolso obligatorio. El contratista beneficiario del financiamiento deberá pagar los recursos en las condiciones de plazo e intereses que se hayan pactado”. (...) Es claro que en esta modalidad contractual la Nación o una Entidad descentralizada entrega recursos públicos a su contraparte (persona pública o privada), con el fin de financiar una determinada actividad de ciencia, tecnología o innovación, y por ende el contratista debe invertirlos exclusivamente en la actividad a la cual fueron destinados y, adicionalmente, reintegrarlos al final del contrato o en el

momento previsto en el mismo, con la respectiva retribución por el uso de estos dineros (intereses). (...) ii) Reembolso condicional. La entidad contratante podrá eximir parcial o totalmente la obligación de pago de capital y/o intereses cuando, a su juicio, la actividad realizada por el contratista ha tenido éxito. Esta decisión se adoptará mediante resolución motivada. En este tipo de financiamiento, de forma similar a lo que sucede en la modalidad analizada en el literal anterior, la entidad pública hace entrega inicial de los dineros a título de financiamiento, con la correlativa obligación del sujeto particular o de la entidad pública que los recibe, de utilizarlos en el desarrollo de la actividad de ciencia y tecnología a la cual fueron destinados y de restituirlos al vencimiento del plazo previsto para la ejecución del contrato, con los respectivos intereses. (...) Esta modalidad de financiamiento, adicionalmente, si la actividad para la cual ha sido entregado el dinero tiene éxito y así lo declara la entidad que entregó los recursos mediante resolución motivada, la obligación de reembolso desaparece y, por lo tanto, se extingue la deuda. En cuanto a la oportunidad para expedir la resolución mediante la cual la Entidad declara que la actividad realizada por el contratista tuvo éxito, la Sala encuentra que este aspecto debe estar gobernado, en primer lugar, por lo que pacten las partes en ejercicio de su autonomía contractual. De no mediar pacto contractual, la resolución podrá dictarse mientras no expire el término legal o convencional para la liquidación unilateral o bilateral de estos contratos. (...) iii) “Reembolso parcial. Para inversiones en actividades precompetitivas, de alto riesgo tecnológico, de larga maduración o de interés general, la entidad contratante podrá determinar en el contrato la cuantía de los recursos reembolsables y la de los que no lo son” En este caso, el negocio jurídico podría considerarse eventualmente de naturaleza mixta, toda vez que comparte, de una parte, las características del contrato de financiamiento con reembolso obligatorio, y por la otra, la de una especie de subvención con destinación específica. (...) iv) “Recuperación contingente. La obligación de pago del capital e intereses sólo surge cuando, a juicio de la entidad contratante, se determine que se ha configurado una de las causales específicas de reembolso que se señalen en el contrato. La existencia de la obligación será establecida mediante resolución motivada”. (...) La obligación de restitución de los dineros recibidos por la entidad contratante, sólo surge con la resolución motivada en la que se declare la ocurrencia de una de las causales específicas de reembolso previstas en el contrato. Obviamente, como lo expondrá la Sala más adelante, esta resolución no puede expedirse una vez vencido el plazo máximo para la liquidación del contrato

FUENTE FORMAL: CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 2221 / CÓDIGO CIVIL - 2224 / LEY 80 DE 1993 - ARTÍCULO 81 / DECRETO 591 DE 1991” (Subrayados fuera de texto)

3.5. Consideraciones respecto del Marco normativo para entidades de gobierno

El Marco Conceptual dispuesto como anexo de la Resolución 533 de 2015, mediante la cual la CGN expidió el nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno, en el numeral 4.1.2, señala lo siguiente:

“4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

(...)

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. (...).” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el citado Marco conceptual, en el numeral 5, se señalan los siguientes principios que rigen el proceso contable:

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

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

También, el citado Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución 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)

CONCLUSIONES

1. Registro contable de los recaudos por concepto de matrículas

El registro de los ingresos por concepto de matrículas en la Universidad debe atender al momento y condiciones en que se sucedan los hechos económicos, esto es, la prestación del servicio y los pagos. En consecuencia, los registros obedecen a algunas de las situaciones que se señalan a continuación:

- El importe liquidado y notificado a los estudiantes antes que ocurra la prestación del servicio no generará registro alguno.
- Cuando se recaude el valor pagado por los alumnos de la Universidad antes de la prestación del servicio educativo, corresponde registrar un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.
- En la medida en que se preste el servicio, deberá disminuirse el pasivo y registrarse el ingreso en la subcuenta respectiva, de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

Por otra parte, cuando no se ha recibido pago anticipado, pero la universidad presta el servicio educativo, la Universidad deberá reconocerse a la luz de la Normas de ingresos de actividades ordinarias y cuentas por cobrar, para lo cual se debitará la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

Con ocasión de los pagos recibidos, se debita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita la cuenta por cobrar. Los intereses de mora que se causen de conformidad con el reglamento de la Universidad, se registran en la subcuenta 138435-Intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

En el caso de que el estudiante pague la totalidad de un período académico, durante el intermedio de este, es decir cuando se haya prestado solo una parte del servicio pagado, la Universidad cancelará la cuenta por cobrar correspondiente al servicio devengado con anterioridad y el valor restante corresponderá a un ingreso recibido por anticipado.

2. Reconocimiento del derecho a la devolución del IVA

En el entendido que las Instituciones de Educación Superior tienen derecho a solicitar en devolución el impuesto sobre las ventas - IVA pagado en la adquisición de bienes, insumos y servicios para uso exclusivo de la respectiva institución, el tratamiento contable de este hecho económico se realizará como sigue:

- Adquisición de bienes, insumos y servicios

Al momento de la adquisición, la entidad reconocerá la compra mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta del activo, gasto o costo, según la clasificación dada al bien, insumo o servicio obtenido, por el valor sin IVA, un débito en la subcuenta 512090-OTROS IMPUESTOS, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASA, por el valor del IVA, y un crédito en la subcuenta 240101-BIENES Y SERVICIOS, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, por el valor total.

El valor pagado por IVA en las adquisiciones de bienes, insumos y servicios para uso exclusivo de la respectiva institución, de los cuales permite la norma la solicitud en devolución, será reconocido inicialmente como un gasto por este concepto, toda vez que corresponde a un impuesto indirecto recuperable, y por tanto, no podrá ser un mayor valor del bien, insumo o servicio adquirido, como tampoco es viable su registro como cuenta por cobrar, en razón a que no existe la certeza de su devolución.

De forma simultánea, la institución reconocerá un derecho contingente, mediante un débito en la subcuenta 819090-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES, de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES y un crédito en la subcuenta 890590-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA, de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR), por el valor del IVA pagado del cual procede la solicitud de devolución y exista la posibilidad de ser reintegrados por parte de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Alternamente, deberá efectuar las revelaciones en las notas a los estados contables de tal situación e incluir información adicional necesaria.

- Emisión del acto administrativo por parte de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales

Una vez emitido el acto administrativo que apruebe el reintegro del IVA pagado solicitado en devolución, la institución registrará un débito en la subcuenta 138413-Devolución IVA para entidades de educación superior, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 512090-Otros Impuestos, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASA, por el valor del acto, si corresponde a un IVA pagado durante el mismo periodo contable, o en la subcuenta 480826-Recuperaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el acto fue emitido en un periodo contable diferente al periodo en el cual se realizó la adquisición.

Adicionalmente, la institución realizará la reversión correspondiente del derecho contingente, mediante un débito en la subcuenta 890590-Otros Activos Contingentes por contra, de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR), y un crédito en la subcuenta 819090-Otros Activos Contingentes, de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES.

5. Cancelación de la cuenta por cobrar

Con el pago de la devolución de IVA por parte de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, se cancelará la cuenta por cobrar mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 138413-Devolución IVA para entidades de educación superior, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Si en el desarrollo de las diferentes actividades que lleva a cabo la Institución efectúa la adquisición de bienes, insumos y servicios que no cumplen con las condiciones para tener el derecho a la devolución, no procede el anterior tratamiento, toda vez que, en este caso, el valor pagado por concepto de IVA se reconocerá como un mayor valor del bien o servicio adquirido.

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

Los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un convenio interadministrativo o de un contrato, dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, las cuales pueden ser de medios o de resultado, configurando riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato, considerando lo siguiente:

3.1. Acuerdos jurídicos mediante los cuales la Universidad pacta obligaciones de medios

Una entidad que recibe y ejecuta recursos financieros, en el marco de un convenio interadministrativo, asume responsabilidades de medios si la obligación a su cargo consiste en desarrollar un conjunto de actividades previamente especificadas por cuenta y riesgo de la entidad cedente.

En estas circunstancias, la Universidad del Magdalena no ejerce control sobre los recursos recibidos y actuaría en calidad de agente gestor (mandataria), caso en solo reconoce

ingresos por el importe de cualquier pago o comisión obtenida a cambio de organizar la gestión necesaria para garantizar la provisión de un conjunto de bienes o servicios requeridos por la entidad que entrega los recursos, quien actúa como agente principal.

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

- Cuando la Universidad del Magdalena, como entidad mandataria o agente, ejecuta un convenio en el que asume responsabilidades de medios, al recibir los recursos debe registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.
- Del otro lado, la entidad que tiene la calidad de principal o mandante, al entregar los recursos, debe registrar tal hecho mediante un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.
- Con el informe de la ejecución de los recursos por parte de la entidad mandataria o agente, la entidad principal debe actualizar el valor de la subcuenta 142402-EN ADMINISTRACIÓN, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y reconocer en su contabilidad los hechos económicos derivados de la gestión efectuada.

3.2. Acuerdos jurídicos mediante los que se pactan obligaciones de resultados

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

En este caso, la entidad responsable de satisfacer la obligación de resultados debe reconocer los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes transferidos o servicios prestados.

Los elementos característicos que identifican a una entidad pública que tiene a su cargo obligaciones de desempeño o de resultados, actuando como entidad principal en el marco del acuerdo, son los siguientes:

- La entidad debe proporcionar los bienes o servicios a la contraparte, siendo responsable de la aceptabilidad de los productos o servicios requeridos;
- la entidad tiene el riesgo respecto de los bienes adquiridos antes o después de la orden recibida de la contraparte, durante el envío o la devolución;
- La entidad que ejecuta los recursos tiene a su cargo el riesgo de inventario antes o después de que los bienes hayan sido entregados a los beneficiarios finales. Esto significa que si, en desarrollo de lo convenido, se ocasiona un daño o perjuicio de carácter material a terceros, el resarcimiento de los mismos y el pago de las indemnizaciones a que hubiere lugar estarán a su cargo.
- la entidad tiene total libertad para acordar los precios, directa o indirectamente, con los terceros que subcontrata para proporcionar los bienes o servicios;
- la entidad soporta el riesgo de crédito del cliente por el importe por cobrar a este;
- como partícipe en el acuerdo, la entidad que ejecuta los recursos está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la provisión de bienes o por la prestación de servicios especificados por la entidad cedente o contraparte;
- En desarrollo de este tipo de acuerdos contractuales, la entidad que ejecuta los recursos asume la condición de contratista o agente principal frente a la entidad cedente (contratante), con el compromiso de entregar plenamente ejecutado un proyecto y que, por tanto, lo desarrolla por cuenta y riesgo propio.

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

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

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

Ahora bien, si los recursos se reciben a título de anticipo, deberá reconocerlos como un pasivo, homologado a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2901 - AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, la cual deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos.

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

La Universidad del Magdalena deberá reconocer en su contabilidad los hechos económicos que surjan de la ejecución del convenio; por tanto, cuando contrate a terceros para obtener los bienes o servicios que deba entregar a la entidad contratista, deberá reconocer los pasivos, activos, costos o gastos que se deriven de dicha contratación.

Como consecuencia de lo anterior, cuando la Universidad entregue los recursos de manera anticipada a sus contratistas, deberá reconocerlos como un activo en las siguientes cuentas, según corresponda:

- Cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si los recursos constituyen un pago realizado por anticipado al contratista, por los bienes o servicios que este le proveerá.
- Cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, si los recursos corresponden a un anticipo relacionado con la ejecución del proyecto.

Las anteriores cuentas disminuirán cuando la Universidad reciba los bienes o servicios contratados.

- Reconocimiento de inventarios:

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

- Reconocimiento de los ingresos:

Si el proyecto está relacionado con el desarrollo o construcción de bienes tangibles o intangibles, la Universidad del Magdalena deberá reconocer los ingresos a medida que la contraparte (contratante) asuma los riesgos y beneficios de este, lo que generalmente ocurre cuando se realiza la entrega mediante los medios que así lo acrediten, según lo tengan establecido entre las partes. Si se pactaron entregas parciales, deberá registrar el ingreso correspondiente de forma proporcional a la entrega realizada; por otro lado, si se pactó una sola entrega al finalizar el proyecto, la Universidad reconocerá el ingreso una vez lo entregue a la entidad contratante.

Con la entrega del bien y el reconocimiento del ingreso, la entidad deberá reflejar la salida del inventario, reconociendo simultáneamente el costo de ventas que corresponda.

Si el proyecto implica la prestación de un servicio, la Universidad deberá reconocer los ingresos de acuerdo con el progreso que se tenga respecto a la obligación de desempeño o resultados, pues se tiene la obligación de llevar a cabo el objeto del contrato en las condiciones adecuadas para la culminación del proyecto.

3.3 Convenios interadministrativos de cooperación

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

Para efectos del reconocimiento contable, corresponde a la Universidad del Magdalena y a la entidad cedente, realizar juicios profesionales analizando las cláusulas pactadas en los convenios suscritos que se encuentran en ejecución, identificando si en éstos se han impuesto condiciones específicas, para aplicar, según corresponda, el tratamiento que se señala a continuación, comunicando a la contraparte sobre dicho procedimiento a fin de que esta realice los registros que correspondan y no se presenten diferencias en las operaciones recíprocas.

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

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

En este caso, la Universidad del Magdalena, como entidad receptora, ejecutora y/o beneficiaria de la transferencia o subvención, cuando conozca que la entidad de gobierno que cede los recursos ha reconocido una obligación en su favor, reconocerá ese hecho mediante un débito en la 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y como contrapartida un crédito en las subcuentas 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda.

Cuando reciba los dineros entregados por la entidad de gobierno, reconocerá ese evento mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 133712 Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

La entidad cedente, tratándose de una entidad de gobierno, en el momento en que se genere el acto administrativo que ordena el traslado de los mismos, registra un débito en

las subcuenta respectiva, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro de los recursos, la entidad cedente disminuye la cuenta por pagar mediante un débito a la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y como contrapartida reconocen un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

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

En este caso la Universidad del Magdalena solo obtiene los derechos sobre los recursos recibidos hasta tanto cumplan las condiciones fijadas por la entidad cedente, como suele ocurrir cuando se exige el uso o destinación a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos deben reintegrarse a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

En este contexto, la entidad que cede los recursos, tratándose de una entidad de gobierno, en el momento en que ordena el traslado de los mismos, registrará un débito en la subcuenta 198604 Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Por su parte, la Universidad del Magdalena reconocerá un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con el giro de los recursos, la entidad de gobierno cedente, debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos cedidos.

Por su parte, la Universidad del Magdalena, cuando reciba los dineros en su tesorería, reconocerán el recaudo de los recursos mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, en caso contrario registrará la subcuenta y cuenta que represente los derechos sobre los recursos recibidos, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Con la ejecución de los recursos por parte de la Universidad, la entidad cedente reconocerá el gasto por transferencias y amortizará el cargo diferido, para lo cual debitará la subcuenta respectiva, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda, y acreditará la subcuenta 198604 Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Por su parte, la Universidad del Magdalena, con la ejecución de los recursos, reconocerá los activos o gastos, según corresponda, y las respectivas cuentas por pagar; alternamente, reconocerán el ingreso por la transferencia y amortizarán el crédito diferido, para lo cual debitarán la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditarán la subcuenta respectiva de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda.

3.4 Contratos o convenios de financiamiento de ciencia, tecnología e investigación

3.4.1. Acuerdos jurídicos en los que se pacta el reembolso obligatorio de la financiación otorgada

En este caso, la Universidad del Magdalena, con independencia de su naturaleza jurídica, adquiere la condición de beneficiaria de un financiamiento otorgado por otra entidad de gobierno (por ejemplo, de COLCIENCIAS), con la obligación de pagar los recursos en las condiciones de plazo e intereses que se hayan pactado.

Lo anterior significa que la entidad que otorga el préstamo (COLCIENCIAS) entrega recursos públicos a su contraparte (la Universidad), para financiarle una determinada actividad de ciencia, tecnología o innovación, y por ende corresponde a la Universidad del Magdalena invertirlos exclusivamente en la actividad a la cual fueron destinados y, adicionalmente, reintegrarlos al final del contrato o en el momento previsto en el mismo, con la respectiva retribución por el uso de estos dineros (intereses). Por ello, también se puede afirmar que estos contratos llevan ínsita la condición resolutoria, en caso de incumplimiento del “modus” al cual fue vinculada la entrega del dinero.

Como consecuencia de lo anterior, en el momento que la Universidad reciba los recursos del préstamo, se reconocerá el hecho aplicando la Norma de Préstamos por pagar, numeral 4, Capítulo II Pasivos, de las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos en las entidades de gobierno, dispuestas como anexo de la Resolución 484 de 2017, por cuanto la entidad cedente ha destinado recursos financieros para el uso por parte la Universidad, de los cuales espera posteriormente la devolución, como un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero.

3.4.2. Acuerdos jurídicos en los que se pacta el reembolso condicional.

En este caso, la Universidad del Magdalena ha podido recibir recursos cedidos, por ejemplo, de Colciencias, pactando la posibilidad de que se le exima parcial o totalmente de la obligación de pago de capital y/o intereses cuando, a juicio de la entidad cedente (Colciencias), la actividad realizada por la Universidad (contratista) ha tenido éxito, para lo cual la entidad cedente deberá tomar una decisión en tal sentido mediante resolución motivada.

En este tipo de financiamiento, de forma similar a lo que sucede en la modalidad analizada en el numeral anterior, la entidad pública cedente hace entrega inicial de los dineros a título de financiamiento, con la correlativa obligación de la Universidad del Magdalena, de utilizarlos en el desarrollo de la actividad de ciencia y tecnología a la cual fueron destinados y de restituirlos al vencimiento del plazo previsto para la ejecución del contrato, con los respectivos intereses.

Cuando la Universidad recibe los recursos en los que se pacta el reembolso condicional, reconocerá el desembolso que debe reintegrar debitando la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los recursos recibidos y acreditará la subcuenta y cuenta que represente la naturaleza del préstamo por pagar correspondiente, aplicando la Norma de Préstamos por pagar, numeral 4, Capítulo II Pasivos, de las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos en las entidades de gobierno, dispuestas como anexo de la Resolución 484 de 2017.

Con el cumplimiento de las obligaciones de pago, la Universidad debitará la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de la obligación financiera en el grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los recursos utilizados para atender el pago respectivo.

Ahora bien, si en determinado momento la entidad que financia el proyecto ejecutado por la Universidad ha logrado evidenciar el cumplimiento de las condiciones necesarias para no exigir el reembolso del préstamo otorgado, por ejemplo, porque se han cumplido todas las exigencias previstas en el contrato o convenio, tomando tal decisión mediante un acto administrativo motivado, en ese momento la Universidad deberá reconocer ese hecho mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de la obligación financiera en el grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR y acreditará la subcuenta respectiva, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, por el monto de la condonación o de la cesión gratuita.

3.4.3. Acuerdos jurídicos en los que se pacta el reembolso parcial de la financiación otorgada.

Este tipo de convenios se presenta cuando se financian inversiones en actividades precompetitivas, de alto riesgo tecnológico, de larga maduración o de interés general, caso en el que la entidad cedente (COLCIENCIAS) puede determinar en el contrato la cuantía de los recursos reembolsables y la de los que no lo son. Como consecuencia de lo anterior, el acuerdo jurídico podría considerarse eventualmente de naturaleza mixta, toda vez que comparte, de una parte, las características del contrato de financiamiento con reembolso obligatorio, y por la otra, la de una especie de subvención con destinación específica.

En este tipo de operaciones, el surgimiento de la obligación de reembolso de los dineros entregados por la entidad cedente (COLCIENCIAS), por lo menos cuando estos no se utilicen para la actividad a la cual fueron destinados, no está condicionada al acto administrativo que expida oportunamente la entidad contratante, propio de la modalidad de reembolso contingente descrito en el Decreto 591 de 1991, pues desde el inicio del contrato se consagra expresamente la obligación del contratista de reintegrar los recursos recibidos y no ejecutados.

Por ello, frente a este tipo de financiamiento se despliega el análisis realizado en los numerales anteriores en relación con la modalidad de reembolso obligatorio y con los convenios especiales de cooperación que envuelven algún tipo de transferencia o subvención.

Así las cosas, cuando la Universidad recibe los recursos en los que se pacta el reembolso parcial, reconocerá la parte del desembolso que debe reintegrar debitando la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los recursos recibidos y acreditará la subcuenta y cuenta que represente la naturaleza del préstamo por pagar correspondiente, aplicando la Norma de Préstamos por pagar, numeral 4, Capítulo II Pasivos, de las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos en las entidades de gobierno, dispuestas como anexo de la Resolución 484 de 2017.

Respecto de la porción que eventualmente podría cederse gratuitamente, previo cumplimiento de un conjunto de condiciones, la Universidad efectuará los registros que se señalan en el numeral 2.4.5 Acuerdos jurídicos en los que pacta la recuperación contingente de la financiación, el cual se desarrolla en el siguiente apartado.

3.4.5. Acuerdos jurídicos en los que pacta la recuperación contingente de la financiación.

En este tipo de convenios, la obligación de pago del capital e intereses sólo surge cuando, a juicio de la entidad contratante, se determine que se ha configurado una de las causales específicas que obligan al reembolso, de acuerdo con lo pactado en el mismo. La existencia de la obligación del reintegro normalmente se establece mediante resolución motivada que emite la entidad cedente.

En esta modalidad de financiamiento, la entidad cedente entrega una determinada suma de dinero, con cargo a la obligación de la Universidad del Magdalena (contratista) de utilizarla en la ejecución en la actividad de interés público a la cual fueron destinados, pero sin la obligación originaria de restituir los dineros recibidos al vencimiento del plazo previsto en el contrato.

En este caso, de conformidad con la descripción normativa, la obligación de restitución de los dineros recibidos por parte de la Universidad del Magdalena, sólo surgiría en el momento en que se emite la resolución motivada emitida por la entidad cedente, en la que se declare la ocurrencia de una de las causales específicas de reembolso previstas en el contrato. Lo anterior significa que, si no se expide dicho acto antes de vencido el plazo máximo para la liquidación del contrato, no existe un pasivo para la Universidad representado en la obligación pendiente de pago.

En este orden de ideas, en este tipo de acuerdos contractuales también se configura un tipo de transferencia o subvención con destinación específica, al cual le son aplicables las consideraciones expuestas en este concepto sobre la naturaleza de los recursos entregados por COLCIENCIAS a través de los convenios especiales de cooperación.

En algunos casos, tratándose de COLCIENCIAS, puede ocurrir que se pacta expresamente la obligación del contratista de restituirle los recursos entregados para el desarrollo de la actividad de ciencia y tecnología objeto del contrato cuando se presente una de las contingencias previstas en el contrato, pero adicionalmente, siempre que los recursos entregados por esa entidad no hayan sido utilizados por la Universidad (contratista) para la actividad de ciencia y tecnología a la cual fueron destinados.

En este caso la Universidad del Magdalena recibe recursos financieros como un apoyo económico gratuito que no espera devolver o reintegrar si cumple las condiciones o restricciones impuestas por la entidad cedente; no obstante, eventualmente por causales preestablecidas, la suma inicialmente entregada debe ser devuelta, total o parcialmente a la entidad cedente (COLCIENCIAS) quien adquiere el carácter de mutuante, y la Universidad del Magdalena (como entidad beneficiaria) la condición de mutuario y una vez surtidos los trámites legales, la existencia de la obligación de reintegrar los recursos será establecida mediante resolución motivada que emite la entidad cedente.

En todo caso, los registros que debe efectuar la Universidad del Magdalena, son lo que se señalan en el subnumeral 2.3.2. “Cuando para la transferencia de recursos se han impuesto condiciones” de estas conclusiones.

CONCEPTO No. 20182300065941 DEL 26-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos Gastos Otros activos Otros pasivos
	SUBTEMAS	Reintegros de recursos al Sistema General de Regalías (SGR) en cumplimiento del artículo 95 de la Ley 1530 de 2012

Doctora
MARIA ANGELICA FERNANDEZ MAHECHA
Asesor
Subdirección de Operaciones
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° 2018550004667-2 del 19 de noviembre e en el cual formula consulta sobre el registro contable del reintegro de recursos no ejecutados y solicitan la revisión del concepto N° 20182000040981 dirigido a la Corporación Autónoma Regional del Magdalena CORMAGDALENA, y la definición los registros contables para reintegro de recursos de acuerdo a los siguientes escenarios:

“1) Si el pago se realizó a beneficiario final y el beneficiario de las regalías es el mismo ejecutor del proyecto

2. Si el pago se realizó al ejecutor del proyecto y el beneficiario de las regalías es el mismo ejecutor del proyecto.
3. Si el pago se realizó a beneficiario final en la misma vigencia presupuestal del reintegro y el beneficiario de las regalías es diferente al ejecutor del proyecto
4. Si el pago se realizó al ejecutor en la misma vigencia presupuestal del reintegro y el beneficiario de las regalías es diferente al ejecutor del proyecto.
5. Si el pago se realizó a beneficiario final en una vigencia presupuestal anterior a la fecha del reintegro y el beneficiario de las regalías es diferente al ejecutor del proyecto.
6. Si el pago se realizó al ejecutor en una vigencia presupuestal anterior a la fecha del reintegro y el beneficiario de las regalías es diferente al ejecutor del proyecto.”

Con el objetivo de ampliar la información y proceder a resolver las inquietudes, se realizó una mesa de trabajo con funcionarios del SGR y la CGN en la cual se efectuaron las siguientes precisiones:

Los reintegros tienen origen en lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley 1530 de 2012, según el cual ordena a las entidades beneficiarias y ejecutoras de recursos del SGR reintegrar al SGR los recursos no ejecutados en proyectos de inversión hasta tanto no se definan nuevos proyectos de inversión.

Se aclaró adicionalmente que una vez se definan los nuevos proyectos de inversión a financiar con estos recursos, el SGR debe transferirlos sin que haya lugar a una nueva Instrucción de Abono en Cuenta, es decir que dado que los recursos ya fueron asignados no habría lugar a reconocer nuevamente un gasto por transferencia de regalías por parte del SGR ni un ingreso por transferencia de regalías por parte de la entidad beneficiaria, es decir que en esencia el reintegro constituye una obligación para el SGR y un derecho para la entidad propietaria de los recursos.

Por lo anteriormente expuesto, los registros que propone el SGR no afectarían las cuentas de resultado, como se indicó en el concepto para CORMAGDALENA, sino una cuenta por cobrar por concepto de transferencias en la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías en la entidad beneficiaria de la Regalía, y una cuenta por pagar en la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, en la contabilidad del SGR.

Por las razones expuestas la consultante solicita reconsiderar los registros señalados a CORMAGDALENA en el concepto N° 20182000040981 en el cual se dispone registrar los

reintegros afectando las cuentas de resultados, e indicar los registros contables en los diferentes escenarios planteados en la consulta.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El artículo 95 de la Ley 1530 en señala:

“(…) Los saldos no ejecutados de proyectos de inversión financiados con recursos del Sistema General de Regalías deben reintegrarse a la cuenta única del Sistema General de Regalías para ser presupuestadas a través de la misma asignación que le dio origen.”
(Subrayado fuera de texto)

Mediante la Resolución N°470 de 2016, la CGN expide el procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para el registro que deben efectuar las entidades que participan en la liquidación, recaudo, transferencia, asignación, distribución y administración de las regalías, así como en la ejecución de proyectos y gastos del SGR. Adicionalmente, estos registros contables aplicarán a los hechos económicos en los que participen las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público

Los numerales 4, 8 y 10 del mencionado procedimiento, señalan

4. TRASLADO DE ASIGNACIONES DIRECTAS Y DE RECURSOS DEL 40% DEL FONDO DE COMPENSACIÓN REGIONAL, DE LA ENTIDAD BENEFICIARIA DE LA REGALÍA A LA ENTIDAD EJECUTORA, CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA Cuando la entidad beneficiaria de la regalía directa o de recursos del 40% del Fondo de Compensación Regional traslade recursos a otra entidad para que esta última los ejecute a través de proyectos, se realizarán los siguientes registros contables:

4.1. Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía Con base en el acto administrativo que establece la ejecución de los recursos por parte de una entidad distinta a la beneficiaria de la regalía, la entidad territorial beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de Gobierno. Ahora bien, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa, la entidad territorial beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 542405-Subvención por recursos

transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

El tratamiento contable como transferencia o subvención está relacionado con la entidad receptora de los recursos de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y con la Norma de subvenciones del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

4.2. Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto Por su parte, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de Gobierno, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Ahora bien, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa, debitará la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES. (...)

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

8.1. Registros contables en el SGR 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 del 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-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

8.2. Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía y en Cormagdalena 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) y 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 del Dique, se registrarán debitando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS. (...)

(...)

10. ASIGNACIÓN A PROYECTOS CON CARGO A LOS RECURSOS DE LOS FONDOS Y DEL 0.5% DE LOS INGRESOS DEL SGR PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN EN LOS MUNICIPIOS RIBEREÑOS DEL RIO GRANDE DE LA MAGDALENA, INCLUIDOS, LOS DEL CANAL DEL DIQUE A ENTIDADES EJECUTORAS, DISTINTAS DE LA ENTIDAD BENEFICIARIA DE LA REGALÍA Y DE CORMAGDALENA, CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA

10.1. Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía o en Cormagdalena Con base en el acuerdo del Órgano Colegiado de Administración y Decisión (OCAD) donde se establece la distribución de los recursos de los fondos a entidades ejecutoras, distintas de la entidad territorial beneficiaria de la regalía y de Cormagdalena, estas últimas debitarán la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditarán la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, si la entidad ejecutora corresponde a una entidad de Gobierno. Ahora, si la entidad ejecutora es una empresa, la entidad territorial beneficiaria de la regalía y Cormagdalena debitarán la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditarán la subcuenta 240205-Subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

10.2. Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto Con base en el acuerdo OCAD donde se establece la distribución de los recursos y se designa la entidad ejecutora del proyecto, si esta es una entidad de Gobierno, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Ahora bien, si la entidad ejecutora designada es una empresa, debitará la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 15 del mencionado procedimiento, señala lo siguiente:

15. EJECUCIÓN DE PROYECTOS POR UNA ENTIDAD DISTINTA A LA BENEFICIARIA DE LA REGALÍA CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO NO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA O NO SE HA PREDETERMINADO LA ENTIDAD BENEFICIARIA DEL MISMO

Cuando con recursos de las regalías se ejecuten proyectos de inversión por parte de una entidad distinta de la entidad beneficiaria de la regalía y se conozca desde el inicio que el producto del proyecto no va a ser de la entidad ejecutora o se desconozca la entidad

beneficiaria del mismo, la entidad ejecutora actuará como intermediaria y, por tanto, los recursos que reciba para la ejecución del proyecto se tratarán como recursos en administración. Para tal efecto, se realizarán los siguientes registros contables.

15.1 Traslado de recursos para la ejecución del proyecto

15.1.1 Registros contables en el SGR Con el giro a la entidad territorial beneficiaria de la regalía, a la entidad ejecutora del proyecto de inversión o al proveedor de los bienes y servicios del proyecto, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

CONCLUSIONES

De conformidad lo expuesto en las consideraciones, se concluye lo siguiente: En primer lugar, es necesario precisar que el concepto N° 20182000040981 dirigido a la Corporación Autónoma Regional del Magdalena COORMAGDALENA, fue resuelto de acuerdo con el contexto de la consulta que exponía una mera devolución de recursos al SGR, circunstancia que dista considerablemente de las condiciones expuestas en su comunicación.

Ahora bien, teniendo en cuenta que la Ley determina que las entidades beneficiarias deben reintegrar los recursos no ejecutados al SGR entidad que posteriormente debe transferirlos a las mismas para financiar nuevos proyectos de inversión, una vez sean presupuestados a través de idéntica asignación que les dio origen, se plantea transitoriamente el procedimiento que se desarrolla más adelante, no sin antes advertir que la CGN no es competente para pronunciarse sobre aspectos de índole presupuestal como lo plantea los diferentes escenarios de la consulta, por cuanto solamente le corresponde emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

En consecuencia, mientras la CGN efectúa una revisión del procedimiento establecido en la Resolución 470 de 2016, en la Contabilidad del SGR se continuarán registrando estos reintegros en las subcuentas que hasta ahora han utilizado, es decir reconocimiento de una obligación para con la entidad beneficiaria y ésta reconocerá un derecho por los recursos reintegrados, teniendo en cuenta los siguientes lineamientos generales:

2. En el Sistema General de Regalías (SGR)

Con el reintegro de recursos que efectúa el beneficiario final del pago, o la entidad ejecutora, el (SGR), registra un débito a la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140 y un crédito a la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Posteriormente al determinar que la consignación recibida corresponde a recursos que deben ser nuevamente transferidos a las entidades beneficiarias se debe registrar un débito en la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar, de la cuenta 2470-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS con crédito a la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

3. En las entidades beneficiarias de las regalías:

Con la asignación del recaudo por clasificar a la entidad territorial beneficiaria de la regalía que realiza la DTN, se registra un débito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y se acredita la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, en el caso que los recursos hayan sido girados a la entidad beneficiaria.

Si los recursos fueron girados al beneficiario final o al ejecutor de los mismos, el registro crédito dependerá de los saldos que subsistan por derechos causados con el ejecutor o el beneficiario final del pago, es decir que obedecerán a la forma como estas entidades hayan causado la asignación de los recursos para proyectos de inversión con las ejecutoras, para lo cual les correspondió aplicar lo dispuesto en los numerales 4, 8 de la Resolución N° 470 de 2016 que indican los registros contables cuando se ha definido que el producto de la ejecución va a ser para la entidad ejecutora, o el numeral 15 de la misma resolución que señala los registros contables cuando no se determinó la entidad beneficiaria del producto de la ejecución.

Con el registro del reintegro por la entidad que registró la orden de pago del giro, se registrará un débito en la subcuenta 133702- Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 138490 - CUENTAS POR COBRAR - Otras Cuentas por Cobrar.

Si se ha definido que el producto de la ejecución es para la entidad ejecutora

4. Registros contables en las entidades beneficiarias de la Regalías

En este evento, estas entidades beneficiarias deberán analizar si subsisten saldos por derechos causados con el ejecutor o el beneficiario del pago y proceder a cancelarlos y a registrar el derecho con el SGR como se señaló en el numeral 2 de estas conclusiones.

De no subsistir saldos por derechos causados con la entidad ejecutora o con el beneficiario del pago final, se debe establecer si el reintegro corresponde al mismo o a anteriores periodos contables:

Si el reintegro corresponde al mismo periodo contable, la entidad beneficiaria causará el derecho por los recursos que reintegró al SGR y acreditará el valor del gasto por la transferencia o la subvención causada, según corresponda.

Si el reintegro se efectúa en un periodo contable posterior al de la asignación de los recursos a la entidad ejecutora, el registro crédito en la entidad beneficiario será en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

5. En las entidades ejecutoras de las regalías:

La entidad ejecutora, si el reintegro corresponde al mismo periodo deberá reversar el ingreso por concepto de transferencias para proyectos de inversión mediante un débito a la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, o 443005-Subvencion por recursos transferidos por el gobierno, según se trate de una entidad de gobierno o una empresa respectivamente, y acredita la cuenta por cobrar o el anticipo que haya constituido con el proveedor de bienes y servicios, en el momento de la entrega de los recursos por parte del SGR.

Si el reintegro corresponde a periodos anteriores, la entidad ejecutora debitará la respectiva subcuenta de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Si no se determinó para quien va a ser el producto de la ejecución de los recursos:

6. Registros contables en las entidades beneficiarias de la Regalías

De conformidad con lo señalado en el numeral 15, de la Resolución N° 470 de 2016, si el producto del proyecto no va a ser para la entidad ejecutora o no se ha predeterminado la entidad beneficiaria del mismo, con la entrega de los recursos a la ejecutora o al beneficiario final del pago por parte del SGR, la entidad beneficiario con el giro de los recursos a la entidad ejecutora debió reconocer un debito en la subcuenta 190801- En administración de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por tanto, con el reintegro de los recursos al SGR por parte del beneficiario final, la entidad beneficiaria de las regalías debe reconocer el derecho a estos recursos mediante un débito en la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR con crédito a la subcuenta 190801-Recursos entregados en administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION.

Lo anterior con independencia de que el reintegro corresponda al mismo, o anteriores periodos.

7. Registros contables en las entidades ejecutoras de la Regalías

La entidad ejecutora debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, o la cuenta por cobrar o avance o anticipo que haya constituido con el beneficiario final del pago, según corresponda.

Lo anterior con independencia de que el reintegro corresponda al mismo, o anteriores periodos.

Con el presente pronunciamiento se sustituye el concepto emitido mediante el radicado N° 20182000040981 del 17 de agosto del 2018 dirigido a CORMAGDALENA.

CONCEPTO No. 20182000076911 DEL 28-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMAS	Deudores Pasivos Inventarios Patrimonio
	SUBTEMAS	Inviabilidad del reconocimiento en la contabilidad del Fondo de Reparación de las Víctimas (FVR) del valor del fallo que le corresponde pagar al victimario. Sobrestimación en el valor de los pasivos por provisiones registrados en la contabilidad del FRV. Reconocimiento de los activos declarados a favor de la Nación para la reparación de las víctimas, en la contabilidad del FRV.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Provisiones Pasivos contingentes Inventarios Ingresos
	SUBTEMAS	Inviabilidad del reconocimiento en la contabilidad del Fondo de Reparación de las Víctimas del valor del fallo que le corresponde pagar al victimario Reconocimiento de provisiones o activos contingentes para el pago de 40SMLMV establecido en la Artículo 10 de la Ley 1448 de 2011. Reconocimiento de los activos declarados a favor de la Nación para la reparación de las víctimas, en la contabilidad del FRV.

Doctora
ZANDRA CLEOTILDE RIVEROS GUTIERREZ
Coordinara Financiera y Contable
Unidad para la Atención y Reparación Integral de las Víctimas (UARIV)
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004796-2 del 27 de noviembre en el cual formula consulta, en los siguientes términos:

"Como fue expuesto por la UARIV en las dos mesas de trabajo realizadas en los meses de Julio y octubre de 2018, sobre las causas del no fenecimiento de la cuenta de la Unidad por parte de la Contraloría General de la República, a continuación se permite exponer nuevamente el argumento dado por el ente de control y sobre el cual esta entidad requiere el apoyo de la Contaduría, con el fin de que se establezca la forma de registrar en los Estados Financieros del Fondo de Reparación-Unidad de Víctimas, las partidas que fueron objeto de hallazgo por parte del ente de control:

La Ley 1448 de 2011, en el artículo 166, señaló la creación de la Unidad Administrativa Especial para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas como una Unidad con

personería jurídica y autonomía administrativa y patrimonial, adscrita al Departamento Administrativo para la Prosperidad Social, hoy, Prosperidad Social.

Mediante el artículo 54 de la ley 975 de 2005 se crea el Fondo para la Reparación a las Víctimas, en los siguientes términos:

Crease el Fondo para la Reparación de las Víctimas, como una cuenta especial sin personería jurídica, cuyo ordenador del gasto será el director de la Red de Solidaridad social. Los recursos del Fondo se ejecutarán conforme a las reglas de derecho privado.

El Fondo estará integrado por todos los bienes o recursos que a cualquier título se entreguen por las personas o grupos armados organizados ilegales a que se refiere la presente ley, por recursos provenientes del presupuesto nacional y donaciones en dinero o en especie, nacionales o extranjeras.

Los recursos administrados por este Fondo estarán bajo la vigilancia de la Contraloría General de la República. (...) (Subrayado fuera del texto).

En cuanto a la Unidad Administrativa Especial de Atención y Reparación Integral a las Víctimas, fue creada como una Unidad Administrativa Especial con personería Jurídica y autonomía administrativa y patrimonial, adscrita al Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, el numeral 8 del Artículo 168 de la Ley 1448 de 2011 define que le corresponde cumplir, entre otras, la función de Administrar el Fondo para la Reparación a las Víctimas y pagar las indemnizaciones judiciales ordenadas en el marco de la Ley 915 de 2005" (Subrayado fuera del texto).

Teniendo en cuenta lo anterior, así como lo definido por la Contaduría General de la Nación en su concepto No. 201820000003601 del 14-02-2018, concluye lo siguiente:

(...) El procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, contenido en el Capítulo III del Título II del Libro II del Manual de Procedimiento, establece que de acuerdo con la estructura y características de las entidades contables públicas, éstas desarrollan su proceso contable de tal forma que se ajuste a sus necesidades y requerimientos, el numeral 12 del cado procedimiento, relacionado con las entidades contables públicas que administran fondos cuentas y/o fondos especiales y/o cuentas especiales, establece lo siguiente: Las entidades contables públicas que por disposiciones legales administran fondos cuentas o fondos especiales en donde se indica la separación contable de estos recursos con los de la entidad que los administra, debe entenderse que la organización del proceso contable es integrado, y que la responsabilidad frente a la preparación de la información contable corresponde a la entidad contable, la cual se debe

observar y analizar integralmente como una sola entidad, sin perjuicio de la preparación de informes o reportes específicos que los organismos de control o administrativos puedan solicitar de los fondos cuentas o fondos especiales o cuentas especiales para el cumplimiento de sus funciones. (...) (Subrayado fuera del texto).

(...)

Teniendo en cuenta lo anterior la Unidad para la Atención Reparación Integral a las Víctimas emitido un instructivo para la presentación y consolidación de la información contable generada por el Fondo de Reparación a las Víctimas, mediante el cual se aplica lo establecido por la Contaduría General de la Nación en su procedimiento y en el concepto emitido. En este instructivo se establece entre otros lineamientos que:

a. El Fondo para la Reparación Integral a las Víctimas registra la información contable en SIIF a través de una PCI de la UARIV, información contable que es agregada a la UNIDAD presentando a la Contaduría General de la Nación los saldos agregados con los de la misma mediante el código SIIF 410400.

b. El Fondo para la reparación integral a las víctimas presenta mediante un formato adicional a la Coordinación Financiera los saldos y movimientos generados en el SIIF, explicando su procedencia, formato que es suscrito por el Jefe del Fondo y el Contador responsable.

La Contraloría General de la República, realizó un hallazgo a la Unidad de Víctimas por el pasivo constituido como provisión por concepto de fallos de justicia y paz emitidos en contra de los victimarios y a favor de las víctimas, de la siguiente forma:

“El Plan General de Contabilidad Pública establece en el Numeral 8. Principios de Contabilidad Pública. Párrafo 104. Razonabilidad. “La información contable pública es razonable cuando, refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad”. Párrafo 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 Ley 1448 de 2011 establece en el Artículo 10. CONDENAS EN SUBSIDIARIEDAD. “Las condenas judiciales que ordenen al Estado reparar económicamente y de forma subsidiaria a una víctima debido a la insolvencia, imposibilidad de pago o falta de recursos o bienes del victimario condenado o del grupo armado organizado al margen de la ley al cual este

perteneció, no implican reconocimiento ni podrán presumirse o interpretarse como reconocimiento de la responsabilidad del Estado o de sus agentes.

En los procesos penales en los que sea condenado el victimario, si el Estado debe concurrir subsidiariamente a indemnizar a la víctima, el pago que este deberá reconocer se limitará al monto establecido en el reglamento correspondiente para la indemnización individual por vía administrativa de que trata la presente ley en el artículo 132, sin perjuicio de la obligación en cabeza del victimario de reconocer la totalidad de la indemnización o reparación decretada dentro del proceso judicial” (subrayado fuera de texto).

La sentencia C-370 de 2006 proferida por la Corte Constitucional, estableció: “(...) los primeros obligados a reparar son los perpetradores de los delitos, en subsidio y en virtud del principio de solidaridad, el grupo específico al que pertenezcan los perpetradores. **Antes de acudir a recursos del Estado para la reparación de las víctimas, debe exigirse a los perpetradores de los delitos, o al bloque o frente al que pertenecieron, que respondan con su propio patrimonio por los daños ocasionados a las víctimas de los delitos.** El Estado ingresa en esta secuencia sólo en un papel residual para dar una cobertura a los derechos de las víctimas, en especial a aquellas que no cuentan con una decisión judicial que fije el monto de la indemnización al que tienen derecho (inciso segundo del artículo 42 de la Ley 975 de 2005) y ante la eventualidad de que los recursos de los perpetradores sean insuficientes (y’ (subrayado fuera de texto).

El Fondo de Reparación de Víctimas - FRV refleja como pasivos estimados el valor de las sentencias judiciales ejecutoriadas a diciembre 31 de 2017 por valor de \$1.466.460.485.991, obligación que según lo establecido en el artículo 10 de la Ley 1448 de 2011, está en cabeza del victimario o del grupo armado organizado al margen de la ley al cual este perteneció y “no implican reconocimiento ni podrán presumirse o interpretarse como reconocimiento de la responsabilidad del Estado o de sus agentes”, hecho que según lo revelado en los Estados Financieros, no se cumple, toda vez que el valor total de las sentencias judiciales, se registró como gastos operacionales de a UARIV y no se reconoció a los victimarios como Deudores.

Lo anterior obedece a que, según lo manifestado por la Unidad, “no existe estabilidad en las decisiones judiciales, generadas por los diferentes despachos judiciales, quienes asumen posturas orientadas a ordenar el pago completo de las indemnizaciones reconocidas en las sentencias de Justicia y Paz, sin tener en cuenta a diferencia entre subsidiariedad y solidaridad, que incide en la responsabilidad del pago de cada uno en la sentencia; creando así un potencial de riesgo que implica una Política contable que prevea por parte de la Unidad de Víctimas - FRV el atender obligaciones potenciales que se reflejen los estados financieros.

En tal sentido, la entidad decidió controlar dicho riesgo, provisionando en los pasivos estimados, el monto total de las indemnizaciones reconocidas en justicia y paz, atendiendo el principio contable de “Prudencia” estipulado en el Régimen de Contabilidad Pública”

En consecuencia, se presenta una subestimación en la cuenta Deudores por \$1.466.460.485.991 y una sobrestimación de los gastos operacionales - provisión para contingencias, del periodo 2017 por \$366.989.156.964 y de periodos anteriores por \$1.099.470.729.027, evidenciando el incumplimiento de la normatividad aplicable”.

La UARIV a través del Fondo de Reparación a las Víctimas, reconoció en la cuenta 2710 la totalidad del valor del fallo emitido por los jueces de justicia y paz, en cumplimiento del principio de prudencia, teniendo en cuenta la inestabilidad jurídica que se consideraba alrededor de estos hechos.

En resumen, el ente de control estableció que la opinión negativa se basa en que la UARIV subestima la cuenta Deudores al no reconocer como tal el valor que le corresponde a las victimados pagar a las víctimas, de los fallos emitidos por los jueces de justicia y paz, y que a su vez representan una sobreestimación del patrimonio ya que este valor se asume como un gasto operacional.

Así las cosas, y dada la observación y la exposición del fundamento jurídico de estos fallos, y teniendo además presente, que el valor del fallo que debe pagar el victimario, no le corresponde a la UARIV su cobro, sino a la propia víctima, y que la UARIV en cumplimiento con el Artículo 10 de la Ley 1448 de 2011, debe reconocer únicamente el valor de los topes administrativos que representan hasta 40 SMLMV, es necesario que el ente rector de la contabilidad pública, resuelva las siguientes inquietudes:

1 ¿En que cuenta se debe registrar el valor del fallo que le corresponde pagar al victimario, dado que los bienes que el Fondo de Reparación a las Víctimas administra con extinción de dominio no son suficientes para que al momento de monetizarlos se realice el pago total del mismo?

2. Según el ente de control, todos los bienes o derechos que administra el Fondo para la Reparación no son de la Nación y por lo tanto no debe ser causado un ingreso en los estados financieros del FRV que en su defecto por agregación se causa en los estados financieros de la UARIV ya que se estaría reflejando como un ingreso de la Nación al momento de ser recibidos, inflando esto el patrimonio del estado, con unos bienes y derechos son propiedad de las víctimas y no de la Nación bajo esta premisa del ente de control y el cual ocasiona la opinión negativa de los estados financieros de la UARIV, es necesario que la Contaduría

establezca el registro contable de estos fallos en la parte que le corresponde pagar al victimario, contrapartida de la pregunta anterior.”

Con el objetivo de obtener mayor información sobre el tema consultado, el día 27 de diciembre se realizó una reunión en la que participaron representantes de la UARIV y de la Contraloría General de la República. En esta reunión se aclaró que las observaciones de la CGR se relacionan con los siguientes temas:

- 1) La Contraloría deja como hallazgo el hecho que en la contabilidad del FRV no se reconozca los derechos por cobrar sobre el valor establecido en los fallos judiciales que le corresponde pagar al victimario y por tanto la entidad pregunta en que cuenta le corresponde registrar este valor. Aclaran que a la UARIV no le corresponde cobrarle al victimario, si no que es la víctima quien debe adelantar el respectivo proceso de cobro al victimario por el valor que el FRV no alcanza a cubrir dado que excede el valor de los bienes declarados a favor de la Nación y de los 40 SMLMV que se pagan por subsidiariedad.
- 2) El hallazgo de la CGR también se refiere sobreestimación del valor de las provisiones por cuanto se reconoció en la contabilidad del FRV la totalidad del valor de los fallos que se expiden en contra del victimario, cuando la obligación para el FRV tiene un tope máximo de 40 SMLMV como lo dispone en la Artículo 10 de la Ley 1448 de 2011.
- 3) La CGR objeta el registro efectuado en la contabilidad del FRV de los bienes que fueron declarados a favor de la Nación en proceso de extinción de dominio, los cuales afectan el patrimonio de la del FRV y por cuanto al agregar esta información contable a la de la UARIV se está sobrevalorando el patrimonio del estado con unos bienes que son propiedad de las víctimas.

CONSIDERACIONES

CONSIDERACIONES SOBRE EL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE.

1. Inviabilidad del reconocimiento en la contabilidad del Fondo de Reparación de las Víctimas (FVR) del valor del fallo que le corresponde pagar al victimario.

El Plan General de Contabilidad Pública PGCP, en los párrafos 152 y 264 define los deudores y los ingresos, así:

“152. Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal...”

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

2. Sobrestimación en el valor de los pasivos por provisiones registrados en la contabilidad del FRV.

El Plan General de Contabilidad Pública señala en los párrafos 233 y 234, señala:

“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.

234. Los pasivos estimados deben reconocerse empleando criterios técnicos de conformidad con las normas y disposiciones legales vigentes.

235. Los pasivos estimados se revelan atendiendo la naturaleza del hecho que los origine y deben reclasificarse al pasivo que corresponda, cuando la circunstancia que determinó la estimación se materialice.” (Subrayado fuera de texto)

3) Reconocimiento de los activos declarados a favor de la Nación para la reparación de las víctimas, en la contabilidad del FRV.

Con relación a las características de la información, los párrafos 102 al 104 del Plan General de Contabilidad Pública establecen lo siguiente:

“102. La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confiabilidad son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; con la Relevancia se asocian la

Oportunidad, la Materialidad y la Universalidad; y con la Comprensibilidad se relacionan la Racionalidad y la Consistencia.

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.

104. Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.” (Subrayado fuera de texto).

En las conclusiones del concepto N° 2018200003601 emitido por la CGN, se dispone:

“En cuanto a la preparación y presentación de la información contable, si bien es cierto que la Unidad Administrativa Especial para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas únicamente administra el Fondo, de conformidad con el numeral 8 del Artículo 168 de la Ley 1448 de 2011, más no es la dueña de los recursos que lo conforman, al ser el Fondo para la Reparación de las Víctimas (FRV) una cuenta especial sin personería jurídica, le corresponde a la Unidad aplicar lo dispuesto en el numeral 12 del Procedimiento para la organización y ejecución del proceso contable.

En este sentido, la organización del proceso contable es integrado, toda vez que, si bien debe existir separación contable de los recursos del Fondo en relación con los de la entidad que lo administra, la responsabilidad frente a la preparación de la información contable corresponde a la Unidad, por lo cual se debe observar y analizar integralmente como una sola entidad, sin perjuicio de que la entidad prepare informes o reportes específicos que los organismos de control o administrativos puedan solicitar con relación al Fondo para el cumplimiento de sus funciones.”

CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO ANEXO A LA RESOLUCIÓN N°533 DE 2015 Y MODIFICADO CON LA RESOLUCIÓN 484 DE 2017.

Desde la perspectiva de la normativa contable pública, los principios del devengo y esencia sobre la forma del numeral 5 del Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen:

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

Con relación al reconocimiento de activos 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. (...)” (Subrayado fuera del texto).

El citado Marco Conceptual, en su numeral 6.2.3. Reconocimiento de ingresos, establece lo siguiente: “(...) 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. (...)” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, En las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, CAPITULO I. ACTIVOS y CAPÍTULO IV. INGRESOS, prescribe:

“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.

(...)

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

Con relación al reconocimiento de pasivos en el Capítulo II PASIVOS, señala:

“6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes

aprehendidos o incautados, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

2. 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.

3. En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considerará que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.

Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión.

Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente. (...)

Así mismo, el numeral 2 del Capítulo III. Activos Y Pasivos Contingentes, señala:

“2. PASIVOS CONTINGENTES

2.1. Reconocimiento 1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada solo si llegan a ocurrir o si no llegan a ocurrir uno o más sucesos futuros inciertos que no estén enteramente bajo el control de la entidad. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios”

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas, así:

“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.

2790-PROVISIONES DIVERSAS: Representa el valor de los pasivos estimados en que incurrirá la entidad por conceptos diferentes a los enunciados en las cuentas definidas para representar provisiones específicas.

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.

5373-PROVISIONES DIVERSAS: Representa el valor de los pasivos estimados en que incurrirá la entidad por conceptos diferentes a los enunciados en las cuentas definidas para representar provisiones específicas.”

De otra parte, en relación con la integración de la información contable del FRV en la de la UARIV, el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 de 2018, establece:

“ARTÍCULO 5o. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

- 1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;
- 2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada;
- 3) los fondos con personería jurídica;
- 4) las entidades u organismos estatales autónomos e independientes;
- 5) las sociedades de economía mixta en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;

- 6) las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica corresponda a empresas oficiales y las mixtas en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;
- 7) el Sistema General de Regalías; y
- 8) los resguardos y territorios indígenas, certificados, las asociaciones de resguardos indígenas, las empresas promotoras de salud indígenas y las instituciones prestadoras de servicios de salud indígenas.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta que las observaciones efectuadas por la Contraloría General de la República corresponden a los estados contables presentados a 31 de diciembre de 2017, se resuelve la consulta a la luz del Régimen de Contabilidad Pública Precedente y adicionalmente se señala el procedimiento a aplicar a partir del 1 de enero de 2018, para cada uno de los casos planteados en la consulta con base en el Marco normativo para entidades de gobierno.

- **Inviabilidad del reconocimiento en la contabilidad del Fondo de Reparación de las Víctimas (FVR) del valor del fallo que le corresponde pagar al victimario.**

De conformidad con el Marco conceptual contenido en el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, la información contable que genere la entidad debe cumplir con las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad, por lo tanto debe ser confiable y razonable; es decir, debe reflejar la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

Por su parte, la norma técnica para el reconocimiento de deudores contenida en el Régimen de contabilidad Pública precedente señala que los deudores representan derechos de cobro de la entidad contable pública y que los ingresos son flujos de entrada de recursos que son susceptibles de incrementar el patrimonio y que reflejan el desarrollo de una actividad dentro de su cometido estatal. Por esta razón, en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente vigente hasta el 31 de diciembre, no era viable el reconocimiento de deudores por el valor del fallo que le corresponde pagar al victimario, por cuanto a la UARIV no le compete realizar el cobro a los victimarios, sino que serán las víctimas quienes deberán adelantar el proceso judicial pertinente.

Ahora bien, de conformidad con el Marco conceptual para entidades de gobierno, la información financiera debe cumplir con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, esta última significa que la información financiera debe ser completa, neutral y estar libre de error, por lo tanto debe incluir toda la información necesaria para

que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones pertinentes, no debe tener sesgo en la selección o presentación o de otro tipo; tampoco puede estar ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la misma se reciba de forma favorable por los usuarios.

Por su parte, la norma de cuentas por cobrar contenida en el Marco normativo para entidades de gobierno, señala que corresponden a 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.

Bajo el anterior contexto, no es viable el reconocimiento en la contabilidad del FRV de los valores que le corresponde pagar al victimario originados en fallos en su contra, ya que estos valores no cumplen con la definición de activo para el FRV por cuanto no surgen como consecuencia de una transacción que le represente ingresos sobre la cual se espere la entrada de beneficios económicos, en atención a que el valor de la sentencia judicial que el FRV no alcanza a cubrir, debe ser cobrado por la víctima al victimario en el respectivo proceso.

2) Sobrestimación en el valor de los pasivos por provisiones registrados en la contabilidad del FRV.

Teniendo en cuenta que de conformidad con el Artículo 10° de la Ley 1448 de 2011, al FRV le corresponde pagar de forma subsidiaria a la víctima, debido a la insolvencia, imposibilidad de pago o falta de recursos o bienes del victimario condenado, el valor de la indemnización que se limita al monto de hasta 40 SMLMV, el FRV no debió reconocer como pasivo por provisión a favor de las víctimas la totalidad de la indemnización establecida en los fallos judiciales por cuanto su obligación solamente equivale al pago cuyo tope máximo son 40 SMLMV el cual además está sujeto a situaciones de incertidumbre en relación con su cuantía y fecha de pago.

Por lo tanto, la entidad deberá proceder a efectuar los ajustes a que haya lugar durante el año 2018, dando cumplimiento integralmente al Marco normativo para entidades de gobierno, y aplicando lo dispuesto en el capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Se precisa que, aunque la norma de corrección de errores señala que se deben reexpresar los estados financieros cuando el error es considerado material, para las entidades de gobierno, dicha reexpresión no procederá en errores corregidos durante el 2018 por cuanto no se cuenta con estados financieros comparativos anteriores preparados y presentados bajo el nuevo marco normativo.

Ahora, en aplicación del Marco normativo para entidades de gobierno y teniendo en cuenta que al FRV le corresponde reconocer en la contabilidad hasta el monto de 40 SMLMV, es decir que dicho monto está sujeto a incertidumbre en su cuantía y será con la expedición del acto administrativo por la UARIV, posterior a la emisión de la sentencia judicial, donde se determina el valor definitivo a pagar, el procedimiento contable es el siguiente:

Con la emisión del fallo en contra del victimario, la entidad deberá evaluar si la obligación de pagar hasta 40 SMLMV es remota posible o probable y a partir de esta evaluación aplicar la norma de Provisiones o Pasivos contingentes contenidas en el Marco normativo para entidades de gobierno, así:

2. Registro de pasivos contingentes

Cuando se establezca que la obligación del pago es posible, es decir, que la probabilidad de tener que desprenderse de recursos es menor que la probabilidad de no tener que hacerlo, la entidad registrará un pasivo contingente en la subcuenta 919090-Otros pasivos contingentes, de la cuenta 9190-OTROS PASIVOS CONTINGENTES y como contrapartida afectar la subcuenta 990590-Otros pasivos contingentes por contra, de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

3. Reconocimiento de Provisiones

Si la evaluación determina que existe la probabilidad de tener que efectuar el pago a las víctimas, en cuyo caso establecerá si se cumplen las condiciones para el registro de una provisión, cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

De cumplirse tales condiciones, deberá reconocerse una provisión 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.

La entidad deberá realizar una revisión al valor reconocido, cuando se cuente con nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable ajustando la provisión. Así, si este incrementa, se registrará un débito en la 537390-Otras provisiones diversas de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, y por el contrario, si este valor disminuye se registrará un débito en la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, y un crédito en la subcuenta 537390-Otras provisiones diversas de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS si la provisión fue reconocida en el mismo periodo, o en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si su registro corresponde a periodos anteriores.

4. Reconocimiento del pasivo real

Una vez expedido el acto administrativo que determina el valor real a pagar a las víctimas, si este valor es igual al valor de la provisión reconocida, se registrará un débito 279090-Otras provisiones diversas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, la cual se cancelará con el respectivo pago.

3) Reconocimiento de los activos declarados a favor de la Nación para la reparación de las víctimas, en la contabilidad del FRV.

Sobre el reconocimiento de estos activos, a la luz del RCP precedente, es preciso señalar que una vez fueron declarados a favor de la nación se ostentaba la titularidad jurídica y por tanto le correspondía a la UARIV incorporarlos como activo en la contabilidad del FRV para posteriormente venderlos y destinar los recursos obtenidos a la reparación de las víctimas, aunado al hecho de que de conformidad con la Ley 975 de 2005 estos bienes integran el FRV.

Así mismo, a partir del 1 de enero de 2018, las condiciones para el reconocimiento de activos, establecidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, indican que corresponden a recursos controlados por la entidad de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Por tanto, al evaluar si existe o no control sobre un bien las entidades deben tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del bien o restringir su uso, la forma de garantizar que el bien se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos por el uso del bien. Además de considerar que,

en algunos casos, el control del activo puede darse aun cuando no se cuente con la titularidad del mismo, si la entidad asume los riesgos y beneficios asociados.

Por lo anterior, en razón a que estos activos hacen parte del FRV y están destinados a la reparación de las víctimas bajo los lineamientos señalados en la ley, en cumplimiento del principio de esencia sobre forma contenido en el Marco conceptual, se debe proceder al reconocimiento del activo en la situación financiera una vez se obtenga el control del mismo, es decir cuando se adquiera todas las facultades inherentes a la disposición de los bienes, con miras a que pueda realizar la venta.

Para el efecto, procederá a incorporarlo en la contabilidad por el valor de mercado o costo de reposición, clasificándolo en la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza y destinación del mismo, en cuyo caso, tratándose de bienes destinados a la venta debe reconocerlos como inventarios en la subcuenta que corresponda a la naturaleza del bien, o en la subcuenta 151090-Otras Mercancías en existencia de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA, con contrapartida en la subcuenta 442809-Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Ahora, con relación al efecto que genera la agregación de la información del FRV en el patrimonio de la UARIV, se ratifica lo señalado en el concepto N°20182000003601 dirigido a la UARIV, en relación con la aplicación del numeral 12 del procedimiento contenido en el RCP precedente sobre la organización del proceso contable para las entidades contables que administran fondos cuentas y/o fondos especiales y/o cuentas especiales.

Sobre este tema, la Resolución 354 de 2007, modificada por la Resolución 156 de 2018, establece en el numeral 1) del artículo 5º, que las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados, en consecuencia la UARIV deberá agregar a su información la del FRV.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20182000000871 del 23-01-2018
 20182000002781 del 09-02-2018
 20182000003621 del 14-02-2018
 20182000017311 del 02-03-2018
 20182300003111 del 07-03-2018
 20182000020631 del 16-03-2018
 20182000020981 del 22-03-2018

20182000027521 del 17-05-2018
 20182000028401 del 22-05-2018
 20182000030541 del 06-06-2018
 20182000034161 del 10-07-2018
 20182300044211 del 12-09-2018
 20182000046351 del 13-09-2018
 20182000062581 del 03-12-2018

5.4. PRÉSTAMOS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20182000004921 DEL 20-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por cobrar
	SUBTEMAS	Determinación de la tasa de interes de mercado para el reconocimiento de Préstamos por cobrar. Clasificación Préstamos por cobrar

Doctora
 ROSA HELENA CALDERÓN ROJAS
 Profesional Especializado G.17
 Fondo de Bienestar Social Contraloría General de la República
 Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017550005375-2 del 11 de diciembre de 2017, mediante la cual solicita a la CGN evaluar la aplicación de la Norma sobre el reconocimiento inicial y posterior de los préstamos que el Fondo otorga a los funcionarios de la CGR en el sentido que dichos préstamos sean clasificados al costo.

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual correspondiente a la Normatividad adoptada para las entidades de Gobierno mediante la Resolución 533 de 2015, al hacer referencia a los objetivos de la Información financiera señala:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
 Contabilidad
 Pública

625

Compilación a 31 de diciembre de 2018

“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 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 información financiera contribuye a obtener información relacionada con lo siguiente:

- a) la medida en que la administración ha cumplido con su responsabilidad de gestionar y salvaguardar los recursos de la entidad;
- b) la capacidad que tiene la entidad para continuar financiando sus actividades y cumplir sus objetivos operativos en el futuro;
- c) la medida en que los recursos están disponibles para mantener las actividades futuras de prestación de servicios y los cambios, que se presenten durante el periodo contable, en el valor y composición de los recursos y en los derechos sobre estos; (...)
- f) los costos de la prestación de servicios y su financiación a través de impuestos, cargos a usuarios, contribuciones y transferencias, o por medio de endeudamiento de la entidad;
- g) la determinación de la situación del endeudamiento y la capacidad de pago de la entidad;
- h) la liquidez y grado de solvencia de la entidad;
- i) la forma en que la entidad obtuvo y utilizó el efectivo durante el periodo;

j) el cumplimiento, por parte de la entidad, de los mandatos de gasto expresados en términos de flujos de efectivo y de los flujos de efectivo necesarios para lograr los niveles de prestación de servicios previstos;

k) el origen de las variaciones en las partidas patrimoniales; y

l) la capacidad de la entidad para proveer bienes y prestar servicios a corto, mediano y largo plazo.

Así mismo, para que sea útil la información financiera debe prepararse atendiendo a las características cualitativas fundamentales de Relevancia, esto es “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”. y Representación fiel que “se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.”

Por otra parte, las Normas incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública en el Anexo de la Resolución 484 de 2017, dispone en relación con los Préstamos por Cobrar:

“3.1. Reconocimiento

1. 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.

3.2. Clasificación

2. Los préstamos por cobrar se clasificarán en la categoría de costo amortizado.

3.3. Medición inicial

3. 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 o por beneficios a los empleados en el resultado del periodo, excepto cuando se hayan pactado condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la

diferencia se reconocerá como un activo diferido o como un beneficio a los empleados pagado por anticipado, según corresponda.

4. Los costos de transacción se tratarán como un mayor valor del préstamo. Los costos de transacción en los que se incurra con anterioridad al reconocimiento del préstamo se reconocerán como un activo diferido hasta tanto este se reconozca, momento en el cual se aumentará el valor del préstamo afectando el activo diferido reconocido inicialmente. (...)

3.4. Medición posterior

6. 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 costo amortizado del préstamo por cobrar por la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con su costo amortizado en la fecha de medición.
7. El rendimiento efectivo se reconocerá como mayor valor del préstamo por cobrar y como ingreso en el resultado del periodo. En caso de haberse reconocido un activo diferido o un beneficio a los empleados pagados por anticipado asociado a la medición inicial de un préstamo, sobre el cual se hayan pactado condiciones para acceder a una tasa de interés inferior a la del mercado, estos se reconocerán como gasto por subvención o por beneficio a los empleados en el resultado del periodo, con base en el cumplimiento de las condiciones pactadas.
8. Los intereses recibidos reducirán el valor del préstamo por cobrar, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo, de acuerdo con la contraprestación recibida.
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.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

Las Entidades de Gobierno que deben aplicar el Anexo de la Resolución 484 de 2017, cuando destinan recursos financieros para el uso por parte de un tercero, de los cuales espera posteriormente la devolución, como un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero, aplicarán la Norma de Préstamos por cobrar.

Dicha Norma señala que los Préstamos por cobrar se clasifican al costo amortizado y en el momento inicial de manera general se medirán por el valor desembolsado, pero cuando la entrega de los recursos se realiza a un tercero diferente de una entidad de Gobierno y la tasa de interés pactada es inferior a la tasa de 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, excepto cuando se hayan pactado condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido.

Para la medición posterior, aplicará el costo amortizado, además, en caso de comprobar que existen indicios de deterioro deberá calcularse disminuyendo el valor del préstamo por cobrar en la presentación de los estados financieros.

Conforme a lo expresado, no es viable para el Fondo clasificar al costo los recursos destinados para préstamos a sus afiliados.

Ahora bien, como según lo expuesto en la consulta, la inquietud sobre la aplicación de la Norma alude a la tasa de mercado en la medición, para determinar la tasa de referencia deberá considerarse, no solo que efectivamente existan tasas comparables más favorables en el sector objetivo de los préstamos otorgados, sino también si la entidad tiene la posibilidad de realizar inversiones con los recursos, evento en el cual la rentabilidad

obtenida representaría el costo de oportunidad con el cual comparar las tasas de los préstamos otorgados.

De otra parte, si la entidad en el análisis de información disponible determina que no existen tasas de mercado similares al objeto del Fondo y no realiza inversiones diferentes a la colocación de recursos en los préstamos otorgados a los afiliados al Fondo, en la medición inicial no presentaría gasto por subvención porque la tasa de interés efectiva sería igual a cero. No obstante, en cualquier caso deberán adicionarse los costos de transacción que afectarán la tasa de interés efectiva para efectos de la medición posterior al costo amortizado.

CONCEPTO No. 20182000033151 DEL 29-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por cobrar Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Reconocimiento de préstamos a los empleados que pueden ser condonados en el marco de programas de capacitación

Doctor
FLOR ZULIAN SALAMANCA DÍAZ
Subdirectora financiera
Departamento Nacional de Planeación
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550002198-2, del 21 de mayo de 2018, mediante la cual plantea que el Departamento Nacional de Planeación - DNP y el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo - FONADE, a través del Fondo DNP-FONADE-ICETEX implementa los programas de capacitación a los funcionarios en el Exterior, como parte integral de la política de promoción fortalecimiento y desarrollo del recurso humano.

Por lo anterior, el Departamento Nacional de Planeación realiza convocatorias para que los funcionarios de la entidad adelanten estudios en el exterior, financiados con recursos de la Nación, con las siguientes consideraciones:

- d. La financiación de los estudios en el exterior se realiza a través del ICETEX mediante desembolsos que la Entidad realiza por el 100% del valor de la matrícula y derechos académicos y los demás gastos aprobados por la entidad, a través del Comité de selección del Fondo de crédito DNP- FONADE-ICETEX.
- e. El ICETEX como entidad administradora de los recursos suscribe con el beneficiario un contrato de crédito bajo ciertas condiciones establecidas.
- f. Del 100% de la financiación se condona el porcentaje que el beneficiario del crédito cumpla en los términos y condiciones expuestas, en todo caso hasta el 85%.
- g. El porcentaje restante, es decir el 15%, se considera como un crédito amortizable a favor del beneficiario, que se cancelará en un período equivalente al doble del programa que fue financiado, con un año de gracia a partir de la culminación de los estudios. Las condiciones del crédito las fijará el ICETEX en el contrato que para tal efecto suscribe con el beneficiario con una tasa de interés equivalente al IPC más 3 puntos.

De acuerdo a lo anterior, la entidad ha definido una política contable que considera que la cartera condonable no es objeto de medición, toda vez que la Entidad no espera a futuro la entrada de un flujo financiero, y por lo tanto se reconoce dentro de la cuenta 1905 - BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, que se reclasifican a préstamos por cobrar en la medida en que no se configuren las condiciones para que la misma pueda ser condonada.

Al respecto, se solicita se conceptúe, si la aplicación de la política relacionada con la cartera condenable en el sentido de no ser objeto de medición, es decir, de reconocerse como préstamo por cobrar, es viable.

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

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo a la Resolución N° 533 de 2014, mediante la cual se expidió el Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, en el numeral 5 - Principios de contabilidad pública, señala que:

“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).

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS (...)”

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.

(...)

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 o por beneficios a los empleados en el resultado del periodo, excepto cuando se hayan pactado condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido o como un beneficio a los empleados pagado por anticipado, según corresponda.

CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

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.

(...)

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

5. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo, aquellos otorgados a los empleados que hayan prestado sus servicios a la 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.

6. 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.

7. En caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por dichos beneficios.

5.1.2. Medición

8. El pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo se medirá por el valor de la obligación derivada de los beneficios definidos al final del periodo contable, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera.

9. El activo reconocido cuando la entidad efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 del 2015 y sus modificaciones, incluye las siguientes cuentas:

“1415 - PRÉSTAMOS CONCEDIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa los valores por cobrar por concepto de préstamos otorgados por las entidades.
(...)

1986 - ACTIVOS DIFERIDOS

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

633

DESCRIPCIÓN

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

5111 - GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad.” (Subrayado fuera de texto)

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

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, es importante precisar que reconocimiento de los pagos realizados por el DNP para cubrir el servicio educativo de sus funcionarios debe efectuarse atendiendo la característica de esencia económica. Cuando el DNP destina recursos para que sus funcionarios los utilicen en la financiación de sus estudios y, en caso del incumplimiento por parte de los mismos de las condiciones establecidas para efectos de su condonación, la entidad espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero. Por lo tanto, el crédito educativo debe clasificarse como un préstamo, de acuerdo con lo previsto en la Norma de préstamos por cobrar.

De acuerdo a lo anterior, la entidad debe medir este tipo de préstamos por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de interés de mercado de la fecha en que se conceden los préstamos, para tal efecto debitará la subcuenta 141525 - Créditos a empleados, de la cuenta 1415 - PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza económica de los recursos entregados en administración al ICETEX.

Dado que se concedan préstamos condicionados a tasa de interés cero o inferior a la del mercado, la diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente, se reconocerá como un beneficio a los empleados pagado por anticipado mediante un débito en la subcuenta 190516- Beneficios a empleados por préstamos condicionados a tasa de interés cero o inferior a la del mercado, de la cuenta 1905 - BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Ahora bien, la subcuenta 190516- Beneficios a empleados por préstamos condicionados a tasa de interés cero o inferior a la del mercado se amortizará durante el periodo en el cual se cumplan las condiciones aplicables al caso específico, disminuyendo el activo reconocido inicialmente y registrando un gasto en la subcuenta 510813 Beneficios por préstamos a empleados a tasa de interés cero o inferior a la del mercado de la cuenta 5108 - GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS.

Por otra parte, en la medida que el beneficiario cumple las condiciones para obtener la condonación parcial del crédito educativo, y en atención al principio de devengo, la entidad deberá dar de baja la porción condonada mediante un débito en la subcuenta 510803 Capacitación, bienestar social y estímulos de la cuenta 5108 - GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y un crédito en la subcuenta 141525- Créditos a empleados, de la cuenta 1415 - PRÉSTAMOS CONCEDIDOS.

CONCEPTO No. 20181000035061 DEL 17-07-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por cobrar
	SUBTEMAS	Aplicación costo amortizado

Doctor
ANDRÉS VERGARA BALLÉN
Subdirector
Subdirección de Gestión Financiera
Ministerio de Educación Nacional
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550002021-2, del 07 de mayo de 2018, mediante la cual, argumentando restricciones de tipo administrativo, solicita revisar la posibilidad de otorgar una excepción a la aplicación de la Norma de préstamos por cobrar, en relación con la medición al costo amortizado, tanto para la determinación de saldos iniciales, como para la medición posterior, de los préstamos otorgados por el Ministerio de Educación Nacional (MEN) a través de convenios suscritos con el ICETEX para la administración, asignación y recaudo de los recursos.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

La Resolución 533 de 2015, en el Marco Conceptual establece, en relación con las características cualitativas de la información financiera, 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.

3.2.1. 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.

3.2.2. 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)

De otra parte, el numeral 6.1. DEFINICIÓN DE LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS, señala que:

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.”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, 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”.

En lo relacionado con el Instructivo 002 de 2015, se establece lo siguiente en relación con los préstamos por cobrar:

“1.1.3. Préstamos por cobrar

De acuerdo al nuevo Marco normativo, los préstamos por cobrar son los recursos financieros que la entidad destina para el uso por parte de un tercero, 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 financiero.

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 préstamos otorgados a otras entidades de gobierno y los préstamos concedidos a terceros distintos de entidades de gobierno. Para estos últimos, adicionalmente, identificar cuáles préstamos se concedieron a tasas de interés inferiores a las de mercado y cuáles no.
- b. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 por concepto de provisiones asociadas a los préstamos por cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación, con independencia de que dichos préstamos se hayan concedido en condiciones de mercado o a tasas inferiores a las de mercado.
- 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. Evaluar si existen evidencias objetivas de deterioro de los préstamos 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 del préstamo excede al valor presente de los flujos de efectivo futuros recuperables estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), descontados utilizando la tasa de interés efectiva del préstamo.
- e. Reconocer el deterioro conforme a lo establecido en el literal e) en la cuenta Deterioro Acumulado de Préstamos por Cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.”

En lo relacionado con la aplicación posterior, la Norma de préstamos por cobrar establece:

“3.3. Medición inicial

3. 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 o por beneficios a los empleados en el resultado del periodo, excepto cuando se hayan pactado condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido o como un beneficio a los empleados pagado por anticipado, según corresponda.

4. Los costos de transacción se tratarán como un mayor valor del préstamo. Los costos de transacción en los que se incurra con anterioridad al reconocimiento del préstamo se reconocerán como un activo diferido hasta tanto este se reconozca, momento en el cual se aumentará el valor del préstamo afectando el activo diferido reconocido inicialmente.

5. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por cobrar; incluyen, por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores o abogados. Se entiende como un costo incremental aquel en el que no se habría incurrido si la entidad no hubiera concedido el préstamo.

d. Medición posterior

6. 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 costo amortizado del préstamo por cobrar por la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con su costo amortizado en la fecha de medición.

7. El rendimiento efectivo se reconocerá como mayor valor del préstamo por cobrar y como ingreso en el resultado del periodo. En caso de haberse reconocido un activo diferido o un beneficio a los empleados pagados por anticipado asociado a la medición inicial de un préstamo, sobre el cual se hayan pactado condiciones para acceder a una tasa de interés inferior a la del mercado, estos se reconocerán como gasto por subvención o por beneficio a los empleados en el resultado del periodo, con base en el cumplimiento de las condiciones pactadas.

8. Los intereses recibidos reducirán el valor del préstamo por cobrar, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo, de acuerdo con la contraprestación recibida.

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. (...)

3.6 Revelaciones

17. La entidad revelará información relativa al valor en libros de los préstamos por cobrar y a las principales condiciones, tales como: plazo, tasa de interés, vencimiento y restricciones, que los préstamos por cobrar le impongan a la entidad.

18. También se revelará el valor desembolsado, los costos de transacción reconocidos como parte del valor del préstamo, la tasa de negociación, la tasa de interés efectiva, así como los criterios utilizados para determinarla. Adicionalmente, la entidad revelará el valor total de los ingresos por intereses calculados utilizando la tasa de interés efectiva.

19. Se revelará el valor de las pérdidas por deterioro, o de su reversión, reconocidas durante el periodo contable, así como el deterioro acumulado. Adicionalmente, se revelará a) un análisis de la antigüedad de los préstamos por cobrar que estén en mora, pero no deteriorados al final del periodo y b) un análisis de los préstamos por cobrar que se hayan determinado individualmente como deteriorados al final del periodo, incluyendo los factores que la entidad haya considerado para determinar su deterioro. ...". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

1. Los recursos que entrega el Ministerio de Educación Nacional (MEN), al Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior (ICETEX), con el objeto de constituir fondos de administración de recursos para fomentar la investigación, otorgar créditos educativos y apoyar el fortalecimiento de la calidad docente, corresponden a activos que deben ser reconocidos por el Ministerio. Lo anterior, debido a que las decisiones relacionadas con cada convenio hacen parte del objeto misional de dicho Ministerio, en tanto que el ICETEX cumple la función de administrador.
2. La materialidad y el impacto en el objeto misional del MEN, de los recursos entregados al ICETEX para su administración, imponen el seguimiento de los créditos otorgados, su amortización y deterioro, para determinar el cumplimiento de la finalidad de los convenios y, en consecuencia, de las funciones misionales del MEN.

La aplicación del costo amortizado y el deterioro de los créditos otorgados permite reflejar de manera adecuada los hechos económicos relacionados con estos recursos y, en consecuencia, la posición del MEN frente al cometido estatal, dando cumplimiento a los objetivos de la información financiera.

Por lo anterior, no procede permitir la excepción solicitada en la aplicación del costo amortizado, ni en la estimación de deterioro, tanto en los saldos iniciales como en la medición posterior de los créditos otorgados a través del ICETEX.

3. La aplicación del costo amortizado implica determinar, por parte de la entidad, si los préstamos otorgados a terceros, distintos de entidades de gobierno, se concedieron a tasas de interés inferiores a las de mercado. Lo anterior, en la medida que exista un mercado para préstamos con características idénticas a las de los otorgados por el MEN. En caso contrario, el préstamo se reconocerá por el valor de la transacción.

Con relación a los costos de transacción, tanto para los saldos iniciales como para la aplicación posterior, dado que el MEN paga una comisión por administración de los recursos al ICETEX, que no es directamente atribuible a los préstamos otorgados individualmente considerados, esta erogación no se considera costo de transacción.

En relación con la estimación del deterioro, a partir de la información de los créditos en mora, el MEN debe estimar el valor presente de los flujos que se esperan recuperar, tomando como tasa de descuento, a manera de ejemplo, la tasa de interés de los TES con plazos similares a los flujos proyectados.

4. Conforme a lo anterior, dado que la administración de los recursos está a cargo del ICETEX, para el cumplimiento del Marco normativo aplicable al MEN, se requiere que el MEN obtenga, de manera oportuna, los informes de gestión respecto de la ejecución y gestión de los recursos, es decir, información como: créditos otorgados, condiciones de crédito, recaudo de cartera, cartera vencida, recuperación de cartera y demás información necesaria para la elaboración de la información financiera del MEN.

CONCEPTO No. 20182000034121 DEL 10-07-2018

MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
TEMAS	No tributarios - ingresos Subvenciones

1		Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Inviabilidad de la normativa emitida por la CGN para derogar decretos reglamentarios emitidos por la Presidencia de la República. Procedimiento contable para el registro de los aportes de notarios, subsidios y descuentos entre estos.

Señor

GERMAN GUSTAVO MOLANO PALACIOS

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002664-2 del día 25 de junio de 2018, en la cual consulta lo siguiente:

“1. ¿El marco técnico contable que emite la Contaduría General de la Nación tiene el alcance de derogar Decretos Reglamentarios emitidos por la Presidencia de la República?

2. ¿Existe alguna disposición del marco normativo contable para entidades del sector público que haya derogado el párrafo del artículo 2.2.6.1.6.1.7. del Decreto 1069 de 2015?

3. ¿Existe alguna disposición del marco normativo contable para entidades del sector público que impida la aplicación del párrafo del artículo 2.2.6.1.6.1.7. del Decreto 1069 de 2015?

4. ¿Cuál es el procedimiento de registro contable que debe seguir la entidad administradora del Fondo Cuenta Especial de Notariado para dar aplicación al párrafo del artículo 2.2.6.1.6.1.7 del Decreto 1069 de 2015?

Cabe destacar que el mencionado artículo 2.2.6.1.6.1.7 del Decreto 1069 de 2015, compilado del artículo 122 del Decreto 2148 de 1983, establece:

“Artículo 2.2.6.1.6.1.7 **Pago de Recaudos aportes y cuotas.** Dentro de los primeros quince días de cada mes el notario deberá pagar a la Superintendencia de Notariado y Registro, al Fondo Cuenta Especial del Notariado y a las entidades de seguridad o previsión social, los recaudos, aportes y cuotas según el caso, correspondientes al mes inmediatamente anterior.

Parágrafo. El notario con derecho a subsidio podrá autorizar al Fondo Cuenta Especial del Notariado para que de aquél se descuenten los aportes y recaudos a que haya lugar” (Subraya fuera del texto original).”

CONSIDERACIONES

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política establece que: “Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

El artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

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

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.” (Subrayado fuera de texto).

En consonancia con las competencias atribuidas por la carta política y su reglamentación, en desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación (CGN) ha expedido la siguiente regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano:

a) La Resolución 037 de 2017 y sus modificaciones, la cual incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Información Financiera, las Normas de Información Financiera, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

b) La Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, y la Resolución 139 de 2015, por la cual incorpora, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas; y la Doctrina Contable Pública.

c) La Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, por la cual incorpora, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas; y la Doctrina Contable Pública.

d) La Resolución 461 de 2017, por la cual incorpora, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades en Liquidación, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas; y la Doctrina Contable Pública.

Ahora bien, el siguiente aparte de la Sentencia C-037 de 2000 de la Corte Constitucional, en materia de jerarquía normativa, manifiesta:

“El ordenamiento jurídico colombiano supone una jerarquía normativa que emana de la propia Constitución. Si bien ella no contiene disposición expresa que determine dicho orden, de su articulado puede deducirse su existencia, así no siempre resulte sencilla esta tarea. En efecto, diversas disposiciones superiores se refieren a la sujeción de cierto rango de normas frente a otras. Además de ser evidente que las normas constitucionales ocupan, sin discusión, el primer lugar dentro de la jerarquía del ordenamiento jurídico, dentro de la propia Carta, no todas las normas son igualmente prevalentes. Pero más allá de la supremacía constitucional, de la propia Carta también se desprende que las leyes expedidas por el Congreso dentro de la órbita de competencias que le asigna la Constitución, ocupan, en principio, una posición prevalente en la escala normativa frente al resto del ordenamiento jurídico. Así las cosas, tenemos que los actos administrativos de contenido normativo, deben tener por objeto el obedecimiento y cumplimiento de la ley, de donde se deduce su sujeción a aquella. Tenemos entonces que, de manera general, la normatividad jurídica emanada de autoridades administrativas o de entes autónomos, debe acatar las disposiciones de la ley, tanto en su sentido material como formal. Aunque existe una jerarquía normativa que se desprende de la Constitución, ella no abarca, de manera

completa, la posición de todas y cada una de las disposiciones que conforman el orden jurídico; es decir el orden de prevalencia normativa no ha sido señalado en su totalidad por el constituyente.” (Subrayado fuera de texto)

En el Marco conceptual anexo al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, sobre los principios de contabilidad pública, especialmente los de devengo y esencia sobre la forma, indica:

“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 de texto).

Por su parte el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, señala lo siguiente:

5424- SUBVENCIONES: “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.” (Subrayado fuera de texto)

Esta cuenta contiene la subcuenta 542413-Subsidio a los notarios

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 las cuales la entidad actúa como concedente, entre otros.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Una vez realizadas estas consideraciones, a continuación, se da respuesta a los cuestionamientos planteados en la consulta.

1. **¿El marco técnico contable que emite la Contaduría General de la Nación tiene el alcance de derogar Decretos Reglamentarios emitidos por la Presidencia de la República?**
2. **¿Existe alguna disposición del marco normativo contable para entidades del sector público que haya derogado el párrafo del artículo 2.2.6.1.6.1.7. del Decreto 1069 de 2015?**
3. **¿Existe alguna disposición del marco normativo contable para entidades del sector público que impida la aplicación del párrafo del artículo 2.2.6.1.6.1.7. del Decreto 1069 de 2015?**

De conformidad con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Sin embargo, pese a que la materia tratada en su consulta sobre derogatoria de la norma jurídica no es propia de nuestra regulación contable, en atención a que está orientada a las disposiciones normativas expedidas por esta corporación, nos permitiremos darle respuesta en los siguientes términos.

Del extracto de la Sentencia C-037 de 2000 de la Corte Constitucional expuesta en las consideraciones, se desprende que nuestro ordenamiento jurídico reconoce el principio de jerarquía de la norma, por lo cual, lo ajustado a derecho es que en caso de ocurrir una derogatoria, sea expresa, tácita u orgánica, la norma posterior que deroga a la norma anterior sea de rango igual o superior al de la norma derogada, pues mal pudiera una norma de inferior categoría prevalecer sobre una de superior categoría, así como tampoco derogarla. Aunado a esto, es palmario que dicho principio no puede ser desconocido por la rama administrativa o ejecutiva del poder público, ya que la normatividad jurídica emanada de autoridades administrativas o de entes autónomos, también debe acatar los principios de nuestro ordenamiento jurídico, entre ellos el mencionado principio de jerarquía. Esto se puede vislumbrar en el siguiente aparte de la sentencia en mención:

“Dentro de la amplia gama de actos administrativos de contenido normativo, que incluye las varias categorías decretos, resoluciones, reglamentos, órdenes, etc., la Constitución no prevé explícitamente una relación de supremacía, aunque ella podría deducirse, de conformidad con un criterio orgánico, por la jerarquía de la autoridades que las profieren, ésta sí señalada por la Constitución; o de conformidad con un criterio material, atendiendo

a su contenido, para indicar que aquellas normas que desarrollan o implementan otras, o las refieren a situaciones particulares, se someten a las que pretenden desarrollar. De igual manera, la Carta omite indicar el orden de prelación entre los actos administrativos emanados de la Administración y los proferidos por los entes autónomos e independientes.” (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, puede deducirse que un decreto reglamentario emitido por la presidencia de la república tiene una jerarquía normativa superior a los marcos normativos expedidos por la CGN, y por ello, estos no pueden prevalecer sobre él ni tampoco derogarlos.

Por otra parte, mal podría plantearse que exista una contraposición entre el Decreto 1069 de 2015 y la regulación contable expedida por la CGN, si se advierte que el primero se ocupa de compilar la normatividad vigente sobre la estructura y funcionamiento del Sector Justicia y de Derecho, en tanto que la regulación contable pública se orienta a definir los criterios de reconocimiento, medición presentación y revelación de los hechos económicos de las entidades públicas.

4. ¿Cuál es el procedimiento de registro contable que debe seguir la entidad administradora del Fondo Cuenta Especial de Notariado para dar aplicación al parágrafo del artículo 2.2.6.1.6.1.7 del Decreto 1069 de 2015?

Para efectos de los registros contables de las operaciones del Fondo Cuenta de Notarios, la entidad administradora de este debe aplicar en su integridad el Marco conceptual contenido en el anexo a la Resoluciones 533 de la 2015 y sus modificaciones, y las Normas contenidas en el anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, y el Catálogo General de cuentas anexo la Resolución N° 620 y sus modificaciones, expedidos para entidades de gobierno.

En consecuencia, para el reconocimiento contable de los aportes, las subvenciones y los descuentos a que hace referencia el parágrafo del artículo 2.2.6.1.6.1.7 del Decreto 1069 de 2015, compilado del artículo 122 del Decreto 2148 de 1983, se debe aplicar el siguiente procedimiento contable en el Fondo Cuenta:

- 1) Reconocimiento de los aportes que deben efectuar los notarios. Se debita la subcuenta 131129 - Aportes sobre ingresos brutos de las notarías, de la cuenta 1311-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito a la subcuenta 411063 - Aportes sobre ingresos brutos de las notarías, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.
- 2) Reconocimiento en favor de los notarios con derecho a subsidio. Se debita la subcuenta 542413-Subsidio a los Notarios de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

- 3) Cruce de cuentas por descuento de los aportes con los subsidios. Con ocasión de la operación mediante la cual se efectúe el giro neto de los subsidios, se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR, se acreditan la 131129 - Aportes sobre ingresos brutos de las notarías, de la cuenta 1311-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20182000037101 DEL 31-07-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por cobrar
	SUBTEMAS	Aplicación del costo amortizado a préstamos por cobrar que se consideran inmateriales

Doctora
OLGA ROCÍO GIL QUINTERO
Líder de Programa - Unidad de Contaduría
Municipio de Medellín
Medellín - Antioquía

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550002761-2, del 04 de julio de 2018, mediante la cual plantea que la Resolución 533 de 2015, en el capítulo 1 activos, numeral 3.3 Medición inicial de los préstamos por cobrar, primer párrafo expresa: “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 (...)’.

En el numeral 3.4 Medición posterior, se establece: “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 del capital e intereses. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el costo amortizado del préstamo por cobrar por la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es la tasa de

descuento que iguala exactamente los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero con el importe neto en libros.”

El Municipio de Medellín otorga préstamos a personas naturales a través del Banco de los Pobres. Estos préstamos son pactados con tasas de interés inferiores a las de mercado, plazo máximo de tres meses, montos máximos de 2 SMMLV y costos de transacción.

Al respecto, se solicita conceptuar si, dado que las cifras individuales correspondientes a los préstamos a través del Banco de los pobres no son materiales y teniendo en cuenta que es mayor el costo que el beneficio de realizar las valoraciones del costo amortizado ¿es posible medir estos créditos por el valor desembolsado?

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

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo a la Resolución N° 533 de 2014, mediante la cual se expidió el Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, señala 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.

4.1.1. 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, para tal efecto, la información financiera debe incluir 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 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° 484 del 2017, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS (...)”

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.

(...)

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 o por beneficios a los empleados en el resultado del periodo, excepto cuando se hayan pactado condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido o como un beneficio a los empleados pagado por anticipado, según corresponda.

(...)

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

4.1. Políticas contables

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

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que

contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

3. 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.

(...)”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, dado que la norma no contempla excepciones en función del monto de los préstamos a efectos de determinar su medición, el criterio de materialidad (el cual debe considerarse no solamente desde la perspectiva del monto individual sino también de cara a la magnitud de todo el conjunto de préstamos), para efectos de la medición debe contrastarse con la característica de representación fiel de la información financiera, así como con los demás criterios establecidos en las Normas relativas a los préstamos por cobrar, se concluye que no podrá omitirse la aplicación del costo amortizado de las partidas relacionadas.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:

Concepto No. 20182000076891 del 28-12-2018

20182000076371 del 26-12-2018

5.5. INVENTARIOS

CONCEPTO No. 20182000024371 DEL 20-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Patrimonio Cuentas de orden deudoras

	SUBTEMAS	Momento para reconocimiento de viviendas de interés social entregadas a sus adjudicatarios, pendientes de la escrituración Procedimiento para la determinación de saldos iniciales en relación con las viviendas que a 31 de diciembre de 2017 habían sido entregadas a sus compradores pero se encontraba en proceso de escrituración y traspaso legal de la propiedad. Reconocimiento de viviendas que se encuentran invadidas por terceros y depende de acciones legales para su recuperación y entrega a los adjudicatarios.
--	-----------------	---

Doctor

SEGISMUNDO MORENO ROJAS

Contador

Fondo Especial de Vivienda del Municipio de Santiago de Cali (FEV)

Cali - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2018550001323-2, del 20 de marzo de 2018, en la cual formula consulta relacionada con los registros contables que debe hacer el Fondo Especial de Vivienda (FEV) del Municipio de Santiago de Cali con ocasión de entrega de vivienda a los adjudicatarios, solicitud planteada en los siguientes términos:

(...)

“Durante los últimos años como parte de su objeto el FEV ha desarrollado proyectos de vivienda de interés prioritario (VIP) y viviendas de interés social (VIS) en la ciudad de Cali, las cuales fueron adjudicadas a hogares que demostraron que carecían de recursos suficientes para obtener una solución habitacional de interés social en los estratos socioeconómicos 1 y 2. El modus operandi consiste en que una vez la escritura de la vivienda está a nombre del adjudicatario se entrega la misma (con una respectiva acta de entrega de vivienda), y con ello se transfieren los derechos legales sobre la propiedad y obligaciones que se deriven de la misma.

Sin embargo, al 31 de diciembre de 2017, en algunas soluciones habitacionales se presenta las siguientes situaciones:

a) Existen algunas viviendas (o unidades básicas) que fueron entregadas a los adjudicatarios sin escritura y solo con acta de entrega de viviendas, quienes gozan de las mismas, y que al 31 de diciembre de 2017 se encuentran en proceso de escrituración y traspaso legal de la

propiedad.

b) Algunas viviendas fueron invadidas y ocupadas a la fuerza por terceros diferentes a los adjudicatarios; actualmente el FEV, se encuentra adelantando los procesos legales de acción policial y penal para reivindicar el derecho de la propiedad y lograr el desalojo de invasores y así poder entregar las viviendas a los adjudicatarios.

ASPECTOS CONTABLES Y LEGALES

Desde el punto de vista contable, mientras las viviendas están en proceso de construcción y hasta que la mismas se encuentren disponibles para la venta, todos los costos incurridos son reconocidos en la cuenta de inventarios, posteriormente cuando las viviendas son escrituradas y entregadas a los adjudicatarios se reconoce la venta y el inventario hace parte del costo de venta de las mismas.

Para el caso, de las viviendas que fueron entregadas con acta de entrega de vivienda pero que se encuentran en proceso de escrituración, estas se encuentran reconocidas como inventarios en los estados financieros del FEV, hasta que la escritura este a nombre del adjudicatario.

Desde el punto de vista legal, el Código Civil Colombiano establece en el Artículo 669.” El dominio (que se llama también propiedad) es el derecho real de una cosa corporal para gozar y disponer de ella arbitrariamente, no siendo contra la ley o derecho ajeno.

La propiedad separada del goce de la cosa, se llama mera o Nuda propiedad.

Atendiendo a los criterios que contiene el nuevo marco normativo establecido por la Contaduría General de la Nación (CNG) y lo establecido en el Código Civil Colombiano, realizamos la siguiente consulta: (...)

(...)

“1) De acuerdo con el Nuevo Marco normativo cuando debe ser reconocida la venta de las viviendas entregadas a los adjudicatarios;

a) ¿Cuándo se realice la titulación de la vivienda y la escritura de la vivienda este a nombre del adjudicatario?

b) ¿Cuándo las viviendas sean entregadas al adjudicatario, aunque no se haya hecho la

escritura de traspaso legal de la propiedad (esencia sobre forma)?

2) ¿Para el caso concreto del FEV, las viviendas entregadas a los adjudicatarios (con acta de entrega de viviendas) quienes gozan de las mismas, y que al 31 de diciembre de 2017 se encuentran en proceso de escrituración y traspaso legal de la propiedad como deben ser reconocidas en sus estados financieros?

3) ¿Para el caso concreto de la transacción de la consulta anterior aplica el concepto de esencia sobre forma establecido en el nuevo marco normativo establecido por la Contaduría General de la Nación?

4) ¿Se podría concluir que las viviendas entregadas y que se encuentran en proceso de escrituración a nombre del adjudicatario, representan para el FEV una mera o nuda propiedad, pues se encuentra separada del goce que lo tiene el adjudicatario desde el momento que recibe la vivienda con la respectiva acta de entrega de vivienda?

5) ¿Para el caso de las viviendas (o unidades básicas) que se encuentran invadidas por terceros, debido a que el FEV actualmente depende de acciones legales para poder entregar las viviendas a los adjudicatarios (y el FEV tiene la propiedad, pero por situaciones externas no el goce de la misma), como deberían ser reconocidas en los estados financieros del FEV?”

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 N° 533 de 2015, y modificado por la Resolución N° 484 de 2017, se señala:

“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. 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)

De otra parte, los incisos 10° y 11° del numeral 1.1 del INSTRUCTIVO 002 DE 2015, señala lo siguiente:

“Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como

inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las normas para entidades de gobierno, en el Numeral 1 - Activos Contingentes, del Capítulo III - Activos y Pasivos Contingentes, señalan:

“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)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye lo siguiente para cada uno de los interrogantes:

Interrogante N° 1: Momento para el reconocimiento de la venta de las viviendas entregadas a los adjudicatarios:

Respuesta:

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, modificado por la Resolución N° 484 de 2017, el reconocimiento de la venta de las viviendas por parte del FEV, se realizará una vez la entidad haga la entrega de las viviendas a los compradores y les transfiera los riesgos y ventajas significativas derivadas de la propiedad de las mismas, con independencia que posteriormente se lleve a cabo el proceso de escrituración y traspaso legal de la propiedad.

Interrogantes N° 2 y 3: Procedimiento para registrar las viviendas que a 31 de diciembre de 2017 habían sido entregadas a sus compradores pero se encuentra en proceso de escrituración y traspaso legal de la propiedad.

Respuesta.

Bajo el nuevo marco normativo, el saldo en inventarios por las viviendas que a 31 de diciembre de 2017 habían sido entregadas a sus adjudicatarios, aunque la entidad sea la dueña jurídica de la vivienda por cuanto aun no se ha llevado a cabo el proceso de escrituración al comprador, no podrá dejarse incluido en los estados financieros del FEV, por cuanto la entidad ha hecho entrega de las mismas al adjudicatario y ha transferido sustancialmente los riesgos y beneficios asociados.

Por tanto, para la determinación de los saldos iniciales bajo esta nueva regulación contable, el FEV deberá efectuar el retiro del valor de estas viviendas mediante un débito a la subcuenta 314505-Inventarios de la cuenta 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, con crédito a la subcuenta 151003 Construcciones, de la cuenta 1510 Mercancías en existencia.

Interrogante N° 4: Se podría concluir que las viviendas entregadas y que se encuentran en proceso de escrituración a nombre del adjudicatario, representan para el FEV una mera o nuda propiedad, pues se encuentra separada del goce que lo tiene el adjudicatario desde el momento que recibe la vivienda con la respectiva acta de entrega de vivienda.

Respuesta:

Me permito manifestarle que la CGN se abstiene de conceptuar sobre este tema, toda vez que estos asuntos no son propios de la normatividad expedida por este organismo de regulación contable, en tanto bien pueden absolverlos con el apoyo del área jurídica de su entidad.

Interrogante N° 5: Cómo deben reconocerse contablemente las viviendas que se

encuentran invadidas por terceros, situación por la cual el FEV depende de acciones legales para su recuperación y entrega a los adjudicatarios.

Respuesta:

Para el reconocimiento de activos, en los estados financieros, partir del 1º de enero de 2018, la entidad deberá atender los criterios previstos en el Marco normativo anexo a la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las normas dispuestas como anexo a la Resolución N° 533 de 2015, es decir que, sean recursos controlados de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Así mismo, de conformidad con el instructivo 002 de 2016, cuando un activo no cumpla con los criterios para su reconocimiento se revelará en notas si el conocimiento de tal partida sea relevante para los usuarios de la información.

Por tanto, con relación a las viviendas que a 31 de diciembre se encuentran invadidas por terceros, si las mismas cumplen con las condiciones para su reconocimiento como activos, deben quedar registradas en la subcuenta 151003 Construcciones de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA.

En caso de no cumplirse con los criterios para su reconocimiento como activos, no podrán incluirse en los estados financieros del FEV, pero si deberá revelarlo en las notas de los mismos y podrá registrarlo en cuentas de orden deudoras, de acuerdo con lo indicado en la Norma de Activos Contingentes del Marco Normativo, la cual indica que un activo contingente es aquel activo que su existencia depende de la ocurrencia o no de eventos futuros que no se encuentran enteramente bajo control de la empresa, como es el caso de las viviendas que se encuentran invadidas por terceros y por tanto el FEV depende de acciones legales para poder recuperarlas y posteriormente entregarlas a los adjudicatarios.

Por lo anterior, para efectos de la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, la entidad debe proceder a retirarlos de los estados financieros, mediante un débito en la subcuenta 314505-Inventarios de la cuenta 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, con crédito a la subcuenta 151003-Construcciones, de la cuenta 1510-Mercancías en existencia.

El registro en cuentas de orden deudoras se efectúa debitando la subcuenta 819090-Otros activos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES y acreditando la subcuenta 890590-Otros activos contingentes por contra, de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR), hasta tanto se cumplan la totalidad de criterios para reconocerse como activo, caso en el cual se procederá al reconocimiento del ingreso y del

activo en los estados financieros y a la cancelación del saldo en cuentas de orden.

CONCEPTO No. 20182000022691 DEL 12-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Costos de transformación
	SUBTEMAS	Sistema de costos como herramienta complementaria a la contabilidad

Doctor
JOSÉ JAIME ÁVILA CASTRO
Profesional Universitario 219-03
Contraloría de Bogotá D.C.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001244-2 de fecha marzo 14 de 2018, donde solicita a la CGN que aclare si la Unidad Administrativa Especial de Rehabilitación y Mantenimiento Vial (UAERMV), en desarrollo de lo dispuesto en el Nuevo Marco Normativo Contable para entidades de gobierno; debe implementar un sistema de contabilidad de costos y las normas específicas que le imponen tal obligación.

CONSIDERACIONES

En el Artículo 106 del Acuerdo del Concejo de Bogotá D.C. No.257 del 30 de noviembre de 2006, la Secretaría de Obras Públicas se transforma en la Unidad Administrativa Especial De Rehabilitación Y Mantenimiento Vial. En el Artículo 109 del mismo se señala lo siguiente:

“Artículo 109. Naturaleza jurídica, objeto y funciones básicas de la Unidad Administrativa Especial de Rehabilitación y Mantenimiento Vial. La Unidad Administrativa Especial de Rehabilitación y Mantenimiento Vial está organizada como una Unidad Administrativa Especial del orden distrital del Sector Descentralizado, de carácter técnico, con personería

jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y con patrimonio propio, adscrita a la Secretaría Distrital de Movilidad.

Tiene por objeto programar y ejecutar las obras necesarias para garantizar rehabilitación y el mantenimiento periódico de la malla vial local; así como la atención inmediata de todo el subsistema de la malla vial cuando se presenten situaciones imprevistas que dificulten la movilidad en el Distrito Capital. (...)

Artículo 110. Patrimonio de la Unidad Administrativa Especial de Rehabilitación y Mantenimiento Vial. El patrimonio de la entidad estará constituido por los bienes que adquiera a cualquier título o le sean asignados, con posterioridad.

La Unidad Administrativa Especial de Rehabilitación y Mantenimiento Vial tiene los siguientes recursos económicos:

- a. El aporte del Presupuesto Distrital necesario para el funcionamiento e inversión de la Entidad.
- b. Las sumas, valores o bienes que reciba por la enajenación o arrendamiento de bienes de su propiedad y de productos o servicios de cualquier naturaleza.
- c. Los recursos y bienes que reciba a título de donación o asistencia técnica, nacional e internacional. (Subrayados fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestas como anexo a la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las normas anexas a la Resolución N° 533 de 2015, disponen lo siguiente:

“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". (Subrayados fuera del texto)

La Contaduría General de la Nación CGN, en la doctrina contable pública emitida mediante concepto 20172000022321 de fecha 4 de abril de 2017, dirigido a la doctora Gloria Esperanza Acevedo, Jefe de Control Interno de la Unidad Administrativa Especial de Rehabilitación y Mantenimiento Vial (UAERMV), señaló lo siguiente:

"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.”

CONCLUSIONES

El Marco Normativo Contable que deben atender las entidades de gobierno, emitido por la CGN mediante Resolución Nº 533 de 2015 y las que la han adicionado o modificado, establece que cuando una 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.

Como consecuencia de lo anterior, la preparación de la información financiera deberá efectuarse 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.

Así las cosas, corresponde a la URMV reconocer como inventarios, los activos adquiridos (incluidos los materiales), los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, 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.

La entidad debe reconocer todas las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes, en las cuentas dispuestas para acumular los costos de

transformación. Igualmente, para la determinación de los costos de transformación, deberá implementar sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo.

Los costos relacionados con el proceso de transformación de los bienes estará determinado por el valor de los materiales, elementos 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. Adicionalmente, 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.

CONCEPTO No. 20182000025651 DEL 26-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios
	SUBTEMAS	Bienes adquiridos para entregar gratuitamente a otras entidades públicas

Doctora
NORMA MARITZA RUIZ HUERTAS
Coordinadora Grupo de Gestión Administrativa, Financiera y Contable
Ministerio de Justicia y del Derecho
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550001532-2 del 3 de abril de 2018, mediante la cual consulta:

“El Ministerio de Justicia y del Derecho adquiere bienes que serán entregados a otras entidades públicas, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos bienes son ingresados a la bodega del Ministerio mientras se realiza la entrega formal. Esta actividad puede tomar semanas e incluso meses.

Dado lo anterior, se requiere tener claridad sobre el tratamiento contable de los bienes ingresados a bodega, considerando que al no cumplir con los criterios de propiedades, planta y equipo, no podrían reconocerse como tal. Por tanto, ¿deberían reconocerse como inventarios que serán entregados de manera gratuita, y una vez se realice la entrega, reconocerse como gasto o llevarse directamente al gasto en el momento de su adquisición y efectuar el control administrativo?”

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual a considerar por las entidades de Gobierno que deben aplicar la Resolución 533 de 2015, define los activos 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. (...)

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. (...)

Por su parte la Norma relacionada con los Inventarios contenida en el Anexo de la Resolución N° 484 de 2017 determina:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

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

9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

9.2.1. Costo de adquisición

4. El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización. (...)

9.3. Medición posterior

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.
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.
24. 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.

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. (...)

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.

9.5. Baja en cuentas

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

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Los bienes adquiridos por la entidad con la intención de entregar a otras entidades públicas, deberán reconocerse como Inventarios y como tal permanecerán en la contabilidad mientras la entidad tenga el control de los mismos y sean entregados, momento en el cual se retirarán de la contabilidad reconociendo el gasto respectivo en el resultado del periodo.

Es de anotar, que en aplicación de la Norma de Inventarios estos se reconocen en la medición inicial por el costo de adquisición el cual incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y cualquier erogación necesaria para colocar los inventarios en condiciones de uso.

En la medición posterior, como están destinados para entrega gratuita, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición y en caso de presentar diferencia si esta se origina por un menor valor del costo de reposición, esta diferencia corresponderá al deterioro el cual afectará el gasto por transferencia de bienes entregados sin contraprestación en el resultado del período.

Por su parte, la entidad pública que los recibe reconocerá el activo recibido afectando el ingreso por Transferencia por bienes recibidos sin contraprestación.

CONCEPTO No. 20182000031051 DEL 07-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los bienes recibidos del PAR INURBE

Doctor
IVÁN DAVID BORRERO HENRIQUEZ
Subdirector de Finanzas y Presupuesto
Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550001993-2 del 3 de mayo de 2018, mediante la cual consulta:

Mediante Decreto N° 554 de 2003 se suprimió el Instituto Nacional de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana INURBE y se ordenó su liquidación. De conformidad con el artículo 11 del mismo Decreto, concluido el plazo de la liquidación los bienes, derechos y obligaciones pasarían a la Nación-Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial. (Subrayado fuera de texto)

Antes de la entrega los bienes debían ser saneados, para tal fin el liquidador del INURBE y el Consorcio constituido para llevar a cabo el proceso, suscribieron un contrato de fiducia mercantil cuyo objeto consistió en constituir un patrimonio autónomo al cual se transferirían los bienes inmuebles activos y recursos propios de la Entidad Liquidada.

Con la terminación de contrato de fiducia en septiembre de 2013, se procedió a la entrega de los bienes, derechos y obligaciones al Ministerio en donde con las actas de entrega se realizó el registro contable de los que contaban con información.

De esta manera el PAR INURBE le entregó al Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio una base de datos con información de posibles bienes inmuebles (hasta la fecha se han identificado predios-terrenos) en cabeza de los extintos ICT e INURBE; dicha base de datos fue entregada sin soporte contable. Desde la entrega de este inventario por el PAR INURBE, a la fecha se han identificado registros adicionales de posibles activos inmobiliarios en virtud a las gestiones adelantadas por el Ministerio.

El Ministerio tiene reconocidos en cuentas de orden los posibles derechos para, una vez surta el proceso de saneamiento y se establezca el dominio por parte de la entidad, incorporarlos al activo, por un valor tomado del Predial o del valor de mercado.

Analizados los conceptos de medición de los ingresos por Transferencias,

Respecto del valor de mercado, los bienes objeto de saneamiento tienen condiciones especiales y no existe un mercado de oferta o de transacción factible de establecer, ya que pueden ser bienes de interés social o predios invadidos en zonas de características particulares. El objetivo del Ministerio con estos bienes es transferirlos a otras entidades para que se desarrollen proyectos de vivienda o se realice el proceso de titulación.

En cuanto al Costo de Reposición, los bienes inmuebles tienen características particulares que dificultan establecer los recursos necesarios para reemplazar el potencial de servicio. Adicional, el Ministerio no concede subsidios de manera directa, no construye viviendas ni desarrolla proyectos en terrenos.

Y en relación con el valor en libros, el Ministerio de Vivienda no cuenta con el Valor en libros de la entidad que hace la transferencia, nunca se recibió soporte contable de los bienes. Se desconoce si existen registros diferentes a los valores entregados y asociados en base de datos inicial (Excel), de los predios identificados como posibles activos de la entidad.

En el entendido que para el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio las tres opciones de medición de ingresos sin contraprestación bajo el nuevo marco técnico no son viables a la fecha, el Ministerio no posee recursos suficientes para obtenerlos y por la naturaleza de los bienes que son objeto de incorporación mientras son transferidos, pregunta:

1. Siendo un caso muy particular del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio y de una gran magnitud, ¿Cuál sería la recomendación o la doctrina de La Contaduría General de la Nación para la medición de este tipo de hecho económico?
2. ¿Puede el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio establecer una medición propia para éste tipo de hecho económico?
3. ¿Se pudiera establecer el valor predial como medición de este tipo de hecho económico, entendiendo que es una manera que no implicaría costo o esfuerzo desproporcionado para la entidad?"

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual del Nuevo marco normativo para las entidades de Gobierno, contenido en la Resolución N° 533 de 2015, define los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera como son los activos, los pasivos y el patrimonio y los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero: los ingresos, los gastos y los costos. Respecto de los activos e ingresos, 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. (...)”

“6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

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

La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que recibe la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso recibido, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones.” (Subrayado fuera de texto)

“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 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.

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. (...)

El no reconocimiento de un elemento en el estado de situación financiera o en el estado de resultado no se subsana revelando las políticas contables seguidas ni a través de notas u otro material explicativo. Sin embargo, la revelación puede proporcionar información sobre los elementos que cumplen algunas, aunque no todas, las características de su definición. La revelación también brinda información sobre los elementos que cumplen la definición pero que no se pueden medir fiablemente; en estos casos, la revelación es apropiada porque proporciona información relevante para la evaluación de la situación financiera neta de la entidad. (...)" (Subrayado fuera de texto)

"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. (Subrayado fuera de texto)

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."

De otra parte, el Nuevo Marco normativo en la Resolución N° 484 de 2017 contiene las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos de las cuales la Norma relativa a los Inventarios señala:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, 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

7. 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)

Teniendo en cuenta lo anteriormente anotado, la Norma de Ingresos por transacciones sin contraprestación dispone:

“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. (...)

1.3.2. Medición

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

El Marco conceptual para las entidades de Gobierno define el Costo de reposición, como:

“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. 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. (...)

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 de texto)

Por su parte el valor de mercado corresponde a:

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 de texto)0

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

1. Siendo un caso muy particular del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio y de una gran magnitud, ¿Cuál sería la recomendación o la doctrina de La Contaduría General de la Nación para la medición de este tipo de hecho económico?

En el contexto de la normatividad contable expedida para las entidades de Gobierno, en las Resoluciones 533 de 2015 y 484 de 2017, los bienes recibidos por el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio del PAR-INURBE, cuando los bienes no cumplen con las condiciones para

ser reconocidos como Propiedad, planta y equipo y serán destinados para la entrega a otras entidades en forma gratuita o a precios de no mercado, como en este caso, para el desarrollo de proyectos de vivienda, estos deberán reconocerse como Inventarios.

Establecido que los bienes recibidos cumplen con la definición de activo, porque se tiene la probabilidad de generar un potencial de servicio asociado a la utilización de los bienes, para reconocerlos, es necesario asignar un valor basado en una medición fiable.

La implementación del Marco Normativo antes mencionado debe efectuarse en rigor, siguiendo los siguientes lineamientos, máxime que la CGN en vista de las dificultades de distinto orden que acusaban algunas entidades públicas, aplazó mediante la Resolución N° 693 de 2016, su entrada en vigencia, con el propósito que las entidades adoptarán las medidas de todo orden, incluyendo la provisión de los recursos presupuestales necesarios para garantizar un adecuado y oportuno proceso, y para el caso específico de ese Ministerio, se imponía la necesidad de adoptar medidas extraordinarias para solventar las falencias por usted reseñadas en relación con la recepción de los bienes.

Para el reconocimiento de los Inventarios cuando corresponden a bienes recibidos sin contraprestación, la medición de estos bienes se realizará con base en lo dispuesto en la Norma de Ingresos de operaciones sin contraprestación, en lo relacionado con las transferencias de bienes recibidos de otras entidades públicas, la cual señala que se medirán por el valor de mercado del activo recibido o por el costo de reposición, en ausencia de las anteriores mediciones, los bienes transferidos se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

Según lo establece el Marco conceptual, el Costo de reposición del valor de los activos corresponderá a los recursos que necesitaría la entidad para reponerlos en las condiciones en que se encuentren, según el estado y la situación específica del activo para la entidad, es decir cuánto costaría sustituir el bien por uno similar al que se controla o a uno alternativo que pueda proporcionar el mismo potencial de servicio a un precio más bajo.

Por su parte, el Valor de mercado será determinado en un mercado: abierto, es decir no existen obstáculos para realizar la transacción; activo cuando se realizan operaciones frecuentes y el volumen de transacciones es suficiente para suministrar información sobre el precio; y ordenado cuando existen muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción para la determinación de los precios.

En consecuencia, los bienes recibidos sin contraprestación destinados para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado que son clasificados como Inventarios, se medirán al Valor de mercado o al Costo de reposición, para este caso, dadas las

circunstancias de la entrega, según las cuales la entidad no cuenta con el valor en libros de la entidad que anteriormente poseía esos activos.

Ahora bien, en el caso extremo que no es posible obtener una medición fiable, como podría ser en el caso de los bienes invadidos, estos no serán objeto de reconocimiento en la contabilidad y en las Notas a los estados financieros se revelará la situación particular de los activos. Lo anterior, hasta su incorporación por un valor que permita reflejar fielmente la situación financiera de la entidad; en tanto que los bienes ya valorados pero que aún están en proceso de saneamiento porque no se tiene certeza de si corresponden a bienes de propiedad de la entidad, se reconocerán en cuentas de orden, hasta su normalización.

2. Puede el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio establecer una medición propia para éste tipo de hecho económico?

Los criterios de medición no pueden modificarse, lo cual no obsta, que para obtener una medición fiable, la entidad pueda determinar la metodología que le permita disponer del valor de los bienes para el reconocimiento en la contabilidad, en consonancia con lo establecido en los lineamientos expuestos en el punto inmediatamente anterior.

3. Se pudiera establecer el valor predial como medición de este tipo de hecho económico, entendiendo que es una manera que no implicaría costo o esfuerzo desproporcionado para la entidad?

La Entidad debe evaluar la idoneidad de utilizar el avalúo establecido para el pago del impuesto predial, teniendo en cuenta que este adolece de falencias en razón a que normalmente se ve afectado por factores de orden social, político y aspectos propios de las dificultades inherentes a la escasa dinámica que opera en su actualización.

Si la entidad encuentra que tales avalúos cuentan con un nivel de actualización que los equipara con el valor de mercado, bajo estas circunstancias podrán tomarse como base para la medición de los bienes inmuebles.

CONCEPTO No. 20182300028611 DEL 10-07-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Inventarios Otros pasivos

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

677

	Ingresos Gastos
SUBTEMAS	Tratamiento contable de convenios de colaboración con el sector minero energético.

Doctora

CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ

Directora Financiera

Ministerio de Defensa Nacional

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550001676-2, del día 11 de abril de 2018, en la cual solicita se indique el tratamiento contable para los convenios de colaboración que suscribe el Ministerio de Defensa Nacional con las Empresas del sector minero energético del país, dentro de las cuales se encuentran empresas del Estado, de economía mixta y privadas.

Donde estos convenios de colaboración los suscriben a fin de mejorar la protección del territorio y de la población civil en el área de incidencia de las empresas. El Ministerio no recibe un pago, sino unos aportes que contribuyen parcialmente con los costos del desarrollo de las actividades encaminadas a la protección de las áreas de interés del convenio. Los aportes son recibidos por el Ministerio en dinero y en especie (bienes y servicios), y pueden ser entregados directamente por las empresas o a través de un tercero ejecutor, estos aportes tienen establecida una destinación o finalidad y solo por acuerdo entre las partes puede ser modificada. Es por ello y tomando en cuenta los cambios establecidos por el nuevo Marco Normativo, solicita se le indique la contabilización de:

“- Los apoyos recibidos en dinero para ser ejecutados por el Ministerio de Defensa Nacional.

- Los apoyos en especie que corresponden a bienes y/o servicios recibidos de la Empresa (Capacitación, mantenimiento mayor y menor de bienes, alquiler de vehículos, horas de vuelo, servicios públicos, etc.).”

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

CONSIDERACIONES

El Cuerpo Principal Estándar de todos los Convenios de Colaboración suscritos entre el Ministerio de Defensa Nacional - Fuerzas Militares de Colombia - (Unidad Ejecutora) o Policía Nacional y Empresas, indica:

A) NATURALEZA DEL RIESGO: Que grupos armados al margen de la ley atacan periódicamente contra la infraestructura del sector de hidrocarburos, energético, minero, vial de comunicaciones y de erradicación de cultivos ilícitos, afectando la integridad de la infraestructura y los bienes pertenecientes a LA EMPRESA. (...)

D) ACTIVIDAD EMPRESARIAL: Que en ejercicio de su objeto empresarial se encuentra desarrollando actividades descritas en el anexo como consecuencia del contrato celebrado con el Estado, al que se hace referencia en el documento separado (denominado “Preámbulo”).

E) FUNCIÓN DE LAS FUERZAS MILITARES Y / O POLICÍA: Que de conformidad con lo establecido en los Artículo 217 y 218 de la Constitución Política, les corresponde a las Fuerzas Militares de Colombia como finalidad primordial la defensa de la soberanía, la independencia, la integridad del territorio nacional y del orden constitucional. (...)

K) COLABORACIÓN ENTRE LAS PARTES: Que LA EMPRESA ha convenido con EL MINISTERIO la cooperación para la mejor protección de los derechos de los ciudadanos, así como de su infraestructura en el área determinada en el Anexo No.1, mediante apoyos necesarios para fortalecer la capacidad operativa del personal de las FUERZAS MILITARES DE COLOMBIA - (FUERZA) o POLICÍA NACIONAL. (...)

CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO. - EL MINISTERIO DE DEFENSA NACIONAL, a través de las FUERZAS MILITARES DE COLOMBIA - (UNIDAD EJECUTORA) O POLICIA NACIONAL, prestará una especial atención, según su criterio, a las labores destinadas a mantener las condiciones de protección y seguridad de la comunidad y las personas en las áreas en las que LA EMPRESA desarrolla sus actividades que se describen en el anexo 1 y todas aquellas que se relacionen directamente (cuando aplique) a la infraestructura e instalaciones fijas y móviles de LA EMPRESA.

CLÁUSULA SEGUNDA: VALOR. - Por tratarse de la unión de esfuerzos para el logro de un interés común, como es el apoyo para el mejoramiento de las condiciones de protección y seguridad sin erogaciones presupuestales entre LAS PARTES, el presente convenio no tiene valor económico. Sin embargo la cuantía de los recursos en especie que como apoyo para el mejoramiento de las condiciones de protección y seguridad ya mencionadas suministrará LA EMPRESA al MINISTERIO - FUERZAS MILITARES DE COLOMBIA - (UNIDAD EJECUTORA) O POLICIA NACIONAL, se estima en la suma establecida en el Anexo 1 que hace parte de este convenio, recursos que se distribuirán conforme lo establece el Anexo No. 1 de este

Convenio, según el cronograma acordado por las partes. Estos recursos no podrán ser empleados para la adquisición de materiales o equipos de naturaleza letal.

PARÁGRAFO. De acuerdo con lo señalado en el numeral IV de la Directiva Permanente 055 CGFM-JEMC-SEMCA-JELOC-JLDILOG-SECON-23.1 DEL 2013, expedida por el Comando General de las Fuerzas Militares, los bienes recibidos por Convenios que por normas presupuestales y fiscales deban ser dados de alta, deberán incluirse en los inventarios de la Unidad respectiva. (...)

CLÁUSULA TERCERA: ENTREGA DE LOS APOYOS.- Para la entrega de los apoyos en dinero y/o en especie la Empresa los suministrará de acuerdo a como se establezca en el Anexo No. 1. Adicionalmente, para la entrega de los apoyos en especie, se requiere la presentación del Plan de Inversión, elaborado por las unidades beneficiarias, aprobado por el Comité de Coordinación y con aval del Segundo Comandante o quien haga sus veces. Las partes delegan en el Comité esta función y facultad. No obstante, para la entrega de los apoyos en especie, se elaborarán las actas de entrega y recibo correspondientes. El Coordinador de Seguridad de LA EMPRESA elaborará dichas actas, las cuales serán suscritas también por los Comandantes de las Unidades Militares comprometidas, o sus designados entregados en especie directamente o a través de un tercero (...)

PARÁGRAFO SEGUNDO: En el evento que se generen saldos por menor valor ejecutado, estos se redistribuirán, siempre y cuando sea reinvertido en el mismo rubro que lo genero, dentro del marco general del objeto del convenio y en las unidades contenidas en su texto. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA SEXTA: PRESUPUESTO. - LA EMPRESA declara que cubrirá el valor de los compromisos que asume en virtud de este Convenio de acuerdo a la certificación expedida por la empresa. Este Convenio no genera erogación presupuestal para EL MINISTERIO - UNIDAD EJECUTORA O POLICIA NACIONAL. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA OCTAVA: LIQUIDACIÓN. (...)

PARÁGRAFO: Si a la terminación de la vigencia del Convenio, existieran recursos aportados por LA EMPRESA no ejecutados, se reintegrarán a la misma.

CLÁUSULA DÉCIMA NOVENA: INFORMES PERIÓDICOS. - En periodos trimestrales, contados a partir de la fecha de la vigencia de este documento, la UNIDAD EJECUTORA O POLICIA NACIONAL que recibe los apoyos presentaran al MINISTERIO por intermedio de la Dirección de Convenios de la UNIDAD EJECUTORA O POLICIA NACIONAL un informe sobre el desarrollo y estado del Convenio, discriminando los valores y/o bienes aportados, fechas de entrega, giros y/o consignaciones, estado de bienes y demás información relevante para el seguimiento del Convenio.”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)”

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

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

6.1.1. Activos

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

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.” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

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

o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (...)

9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.”

Las normas antes mencionadas, anexas a la Resolución N° 484 de 2017, en el Capítulo II. Pasivos, indican:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. 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.”

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, incluye la cuenta:

“1514 - MATERIALES Y SUMINISTROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los elementos, distintos de materias primas, adquiridos o producidos para ser consumidos o utilizados en la producción de bienes y la prestación de servicios.

DINÁMICA

Contaduría General de la Nación

*Régimen de
Contabilidad
Pública*

682

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de los materiales y suministros adquiridos.
- 2- El valor de los materiales y suministros recibidos en donación, cesión u otra modalidad.
- 3- El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios.
- 4- El valor de los materiales reintegrados del proceso de producción de bienes y prestación de servicios.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los materiales que se consuman o trasladen al proceso de producción de bienes y prestación de servicios.
- 2- El valor de los materiales devueltos a los proveedores.
- 3- El valor de los ajustes por faltantes, baja por imperfectos, rotura, mermas y otros.
- 4- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con los materiales y suministros adquiridos, o con los elementos consumidos o utilizados en los materiales y suministros producidos. (...)

2901 - AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.
- 2- El valor de la legalización de avances.
- 3- El valor de las devoluciones de los avances y anticipos recibidos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los dineros recibidos como avances y anticipos por la entidad. (...)

2910 - INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la entidad en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de los ingresos causados en cada ejercicio.
- 2- El valor de las devoluciones y legalizaciones inherentes al pago anticipado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los pagos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos. (...)

4390 - OTROS SERVICIOS**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que provienen de la prestación de servicios diferentes a los enunciados en las cuentas anteriores. (...)

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. (...)

4808 - INGRESOS DIVERSOS**DESCRIPCIÓN**

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

6390 - OTROS SERVICIOS**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los costos en que se incurre por la prestación de servicios vendidos que no se encuentran definidos en las cuentas anteriores durante el periodo contable.”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, el Ministerio realizará la contabilización de los recursos recibidos en virtud de los convenios de colaboración, de

acuerdo a la connotación que se derive de los propósitos del convenio, es decir, si constituyen un apoyo para cumplimiento de actividades misionales del Ministerio o si se configura una venta por prestación de servicios en seguridad a la Empresa, razón por la cual el Ministerio deberá identificar a cuál de las siguientes alternativas corresponde cada caso, para aplicar el procedimiento contable respectivo:

1. Apoyo para cumplimiento de actividades misionales

Los recursos recibidos por parte de terceros con la finalidad de apoyar el cumplimiento de las actividades misionales correspondientes al Ministerio se registrarán debitando, en el caso de dinero, la subcuenta correspondiente del grupo 11 - EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, o la subcuenta correspondiente de la cuenta 1514 - MATERIALES Y SUMINISTROS, en caso que el recurso sea en bienes.

El registro de la contrapartida dependerá del tipo de Empresa que entrega los recursos, en el caso de Entidades públicas se acreditará la subcuenta 442803 - Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 4428 - OTRAS TRANSFERENCIAS, y cuando provienen de Empresas del sector privado, el registro se hará en la subcuenta 480890 - Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808 - INGRESOS DIVERSOS.

El registro del uso de los recursos, ya que son recibidos para el cumplimiento de actividades misionales, se hará acorde al registro definido por el Ministerio para el reconocimiento de los gastos de la operación normal del periodo.

En el caso de los servicios recibidos como parte de los convenios de colaboración, cuya medición sea fiable, serán reconocidos por el Ministerio en el momento en que sean prestados por el tercero y utilizados por la Entidad en consonancia con la actividad misional desarrollada, para lo cual registrará debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo contable 51 - DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, y acreditando las subcuentas del ingreso indicadas anteriormente.

2. Venta por prestación de servicios

La contabilización se hará de acuerdo al tipo de recurso que reciba, así:

Recursos recibidos en dinero

El registro contable de los recursos recibidos en dinero corresponderá a la esencia económica sobre la cual es recibido el bien, para lo cual lo reconocerá acreditando la subcuenta 290102 - Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 2901 - AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, o si el giro corresponde a un ingreso anticipado el crédito se registra en la subcuenta 291090 - Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910 -

INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y se debitará la subcuenta correspondiente del grupo 11-EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO.

En la medida en que se desarrollen las actividades acordadas en el convenio, el Ministerio debe reconocer las obligaciones en que incurre en la realización de las mismas, para lo cual deberá registrarlas acreditando las subcuentas y cuentas correspondientes de los grupos 24-CUENTAS POR PAGAR o 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, y debitando la subcuenta 639090-Otros servicios, de la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS, o la subcuenta y cuenta correspondientes del grupo 52-DE VENTAS.

De igual manera, el Ministerio debe reconocer el uso de los recursos, para lo cual debitará la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, o la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y acreditará la subcuenta 439090-Otros servicios, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS o la subcuenta 480848 - Servicios de seguridad y escolta, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

El pago de las obligaciones contraídas se registrará debitando las subcuentas y cuentas correspondientes de los grupos 24-CUENTAS POR PAGAR o 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS donde estén reconocidas y acreditando la subcuenta correspondiente del grupo 11-EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO.

Recursos recibidos en especie

En relación al reconocimiento de los recursos recibidos en especie, bienes o servicios, el Ministerio los registrará por el valor del costo de los mismos, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS, y acreditando la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, o si el giro corresponde a un ingreso anticipado el crédito se registra en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

El uso de los bienes por parte del Ministerio será reconocido debitando la subcuenta 639090-Otros servicios, de la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS, o la subcuenta y cuenta correspondientes del grupo 52-DE VENTAS, de acuerdo al tipo de actividades en las cuales sean utilizados, y se acreditará la subcuenta en la cual se encontraban reconocidos en la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS.

La disposición de los bienes recibidos también se reflejará en las cuentas donde se reconoció previamente su ingreso a la Entidad, para lo cual se debitará la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, o la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta

2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y acreditará la subcuenta 439090-Otros servicios, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS o la subcuenta 480848-Servicios de seguridad y escolta, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Con independencia del tipo de recurso que reciba el Ministerio, se indica que las cuentas de ingreso y gasto estarán relacionadas así: la subcuenta 639090-Otros servicios, de la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS con la subcuenta 439090-Otros servicios, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS, por su parte la subcuenta y cuenta utilizadas del grupo 52-DE VENTAS con la subcuenta 480848-Servicios de seguridad y escolta, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20182300044211 DEL 12-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Inventarios Cuentas por cobrar Otros activos Transferencias y Subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para el reconocimiento de hechos económicos originados en desarrollo de Convenios Interadministrativos de Gerencia Integral de Proyectos, suscritos con FONADE para la construcción de obras, o mejora y reparaciones de obras.

Doctor
JOHN FREDDY CANGREJO BERMÚDEZ
Contador
Departamento para la Prosperidad Social DPS
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación CGN con el N° 20185500014312 de fecha 22 de marzo de 2018, donde solicitó adelantar una Mesa de trabajo para analizar el tratamiento contable que bajo el Nuevo Marco Normativo Contable debe aplicar el DPS para el reconocimiento de hechos económicos originados en desarrollo de Convenios Interadministrativos de Gerencia Integral de Proyectos, suscritos con

FONADE para la construcción de obras, o mejora y reparaciones de obras, la cual se realizó el 24 de abril de 2018.

Como resultado de la mesa de trabajo solicitada en la comunicación, la Contaduría General de la Nación se reunió con los funcionarios de la Superintendencia Financiera, para llegar a un consenso sobre el procedimiento contable que debe atender FONADE en desarrollo de los convenios interadministrativos de gerencia integral de proyectos

En el texto de la consulta se hace referencia a lo señalado por la CGN en los conceptos 20142000005261 del 20 de marzo de 2014 y 20172000000221 del 5 de enero de 2017, solicitando la expedición de un concepto unificado donde se señale el procedimiento contable para reconocer los hechos económicos que se derivan de la ejecución de los convenios de gerencia integral de proyectos, que sea de obligatorio cumplimiento por parte de FONADE respecto de la homologación de cuentas para el reporte de información a la CGN.

Es importante mencionar que la consulta que originó la respuesta emitida mediante concepto 20142000005261 del 20 de marzo de 2014, se relaciona con el Convenio 069 /2012, suscrito con el propósito de obtener bienes que el DPS entrega a otras entidades públicas, incluidas las entidades territoriales.

CONSIDERACIONES

I. 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:

“3. El convenio de gerencia integral de proyectos

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

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

En palabras del Dr. S.G.:

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

“(…)

“Con base en las anteriores consideraciones podemos concluir que, F. ha interpretado cuando celebra contratos de gerencia integral de proyectos, que asume bajo su responsabilidad en su calidad de agente principal la ejecución de los mismos y para tal efecto, desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, y como contraprestación recibe el monto establecido como valor del contrato. Si el desembolso tiene la condición de pago anticipado, este ingresa como un recurso propio de Fonade y los rendimientos financieros provenientes de esos recursos provenientes de las operaciones de inversión de su portafolio, son de su propiedad, sin perjuicio de la destinación que pueda darles en la financiación de gastos del

mismo proyecto, en virtud del principio de autonomía de la voluntad que rige la actividad contractual. En caso contrario si son recibidos en calidad de anticipos, los rendimientos financieros son reintegrados al tesoro en acatamiento de las disposiciones que regulan la materia, en razón a su naturaleza.”

La segunda interpretación, según la consulta, proviene de la Contraloría General de la República, que “en el informe de julio de 2007, resultante de la auditoría gubernamental con enfoque integral, realizada al Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial”, ha interpretado estos convenios interadministrativos en el sentido de que los dineros entregados por el Ministerio a F. continúan siendo de propiedad del primero, por lo que los rendimientos financieros que ellos produzcan “deben reintegrarse a la Dirección General del Tesoro Público y por tanto no pueden ser reinvertidos en el Proyecto, en calidad de aportes de Fonade.” De los documentos que se adjuntaron a la Sala para emitir el presente concepto, aparece una comunicación suscrita por el Dr. C.T.B., Director de la Oficina Jurídica de la Contraloría, en la que sostiene que “el tema debe centrarse en la calidad de los recursos que se transfieren a través del Convenio 027 que no es un contrato de administración de recursos públicos y no pierden su naturaleza al ser entregados en dicha administración a FONADE, sino que se trata de una Gerencia Integral de Proyecto cuya connotación impone la realización de todas las gestiones para la ejecución de un proyecto el cual asume el contratista, que es FONADE, en este específico evento como una labor de resultado y no de medio.” Como se observa, parece no haber unanimidad en el seno de esta entidad de control.

El problema es entonces dilucidar si efectivamente la entrega de los dineros se hace a título de pago de un precio o de administración de recursos, y de aquí se debe dilucidar a quién acrecen los rendimientos financieros de tales dineros.

En relación con el objeto de los contratos y el desarrollo de los cometidos estatales a cargo de ambas entidades, el decreto 288 de 2004 señala:

“Art. 2º. Objeto. El Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo, Fonade, tiene por objeto principal ser agente en cualquiera de las etapas del ciclo de proyectos de desarrollo, mediante la preparación, financiación y administración de estudios, y la preparación, financiación, administración y ejecución de proyectos de desarrollo en cualquiera de sus etapas.” (Subraya la Sala).

El mismo decreto en el artículo 3º al enlistar las funciones de la entidad la facultó para: “Art. 3º-Funciones. En desarrollo de su objeto el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo, Fonade, podrá realizar las siguientes funciones:

“3.1. Promover, estructurar, gerenciar, ejecutar y evaluar proyectos de desarrollo financiados con recursos de fuentes nacionales o internacionales.

“(…)

“3.6. Celebrar contratos para administrar recursos destinados a la ejecución de proyectos y para el desarrollo de esquemas de gerencia de proyectos.

“3.7. Realizar operaciones de financiamiento no reembolsable con recursos del presupuesto nacional o con utilidades líquidas asignadas a la entidad sin deteriorar su patrimonio en términos reales.” (Se subraya).

La primera de las reglas de interpretación expuesta en el acápite anterior, consistía en que como la finalidad de los convenios interadministrativos es la de cumplir con los cometidos estatales de las entidades contratantes, en caso de duda en la interpretación de sus estipulaciones debía primar aquélla que sirviera de mejor manera a los fines públicos para los cuales se celebró el contrato. Una de las dudas generadas alrededor de los contratos de gerencia integral de proyectos, recae sobre el título mediante el cual se entregan los dineros a Fonade, pues se discute si es a manera de pago del precio del contrato o en administración de recursos, entonces tomar las cláusulas bajo la hipótesis de que es como pago del precio, aporta una mayor eficacia al convenio pues genera un mayor compromiso para FONADE, porque está obligado a entregar el proyecto ejecutado, mientras que si se entiende que los dineros se aportan en administración, FONADE estaría obligado a efectuar su mejor esfuerzo para obtener el resultado, mas no para su entrega final.

Con el mismo razonamiento debe interpretarse la propiedad y la aplicación al proyecto, de los rendimientos financieros que produzca el precio del contrato recibido por Fonade, pues siendo propietario del precio también lo es de los rendimientos que produzca, y por lo mismo puede aportarlos al proyecto en virtud del artículo 3.7 transcrito, lo que nuevamente redundará más en beneficio de éste.

Además de esta interpretación general que tiene en cuenta las atribuciones y los fines de las entidades públicas, pasa la Sala a aplicar las reglas de los artículos 1620 y 1622 del Código Civil a los contratos de gerencia integral de proyectos, con base en la información disponible, de suerte que si ambas partes los han ejecutado bajo el entendido de que Fonade “asume, bajo su cuenta y riesgo, la ejecución de un proyecto o parte de él” y que “el pago que se realice a F. en su condición de contratista, corresponde a la contraprestación que éste recibe por la ejecución del proyecto de inversión, incluido los costos administrativos asociados al mismo”, mal puede un tercero interpretar las cláusulas de los convenios interadministrativos contradiciendo la forma práctica con la que han

interpretado sus obligaciones y les han dado cumplimiento. Como se expuso antes, prima en este caso la intención de las partes demostrada por la forma como se han ejecutado tales contratos, de acuerdo con las normas del Código Civil.

Advierte la Sala que la aplicación que ha hecho de las disposiciones contenidas en el Código Civil obedece a que el contrato llamado de gerencia integral de proyectos, es un contrato atípico, pues si bien el artículo 32 de la ley 80 de 1993, enlista como uno de los objetos posibles del contrato de consultoría, el de la “gerencia de obra o de proyectos, dirección, programación y la ejecución de diseños, planos, anteproyectos y proyectos”, la prestación a cargo del consultor está constituida fundamentalmente por servicios inmateriales, mientras que, teniendo en cuenta la descripción que se ha hecho de él y los documentos revisados, en el contrato de gerencia integral de proyectos Fonade “asume, bajo su cuenta y riesgo, la ejecución de un proyecto o parte de él”. Entonces, su atipicidad impone que sea examinado a la luz de las reglas de interpretación señaladas.

Con base en las premisas anteriores, la Sala RESPONDE:

“¿Los rendimientos financieros generados por las inversiones que realice Fonade con recursos correspondientes al pago que efectúen sus contratantes en cumplimiento de convenios interadministrativos de Gerencia Integral de Proyectos, son de su propiedad o de la entidad pública que lo contrató?”

En la medida en que la obligación adquirida por Fonade en un convenio de Gerencia Integral de Proyecto, sea la de entregar plenamente ejecutado un proyecto, y por lo mismo responda de su ejecución por su cuenta y riesgo, los rendimientos financieros producidos por los dineros recibidos en calidad de pago, salvo los del anticipo, son de su propiedad.”
(Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual dispuesto como anexo de la Resolución 533 de 2015, mediante la cual la CGN expidió el nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno, en el numeral 4.1.2, señala lo siguiente:

“4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

(...)

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. (...).” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el citado Marco conceptual, en el numeral 5, se señalan los siguientes principios que rigen el proceso contable:

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

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

También, el citado Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución 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)

El Catálogo General de Cuentas que deben atender las entidades de gobierno e desarrollo del nuevo Marco normativo contable, define las cuentas 1905 BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y 1906 AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, así:

“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.

1906 AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

Representa los valores entregados por la entidad, en calidad de avance o anticipo, para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.” (Subrayados fuera de texto)

Adicionalmente, también se debe tener en cuenta lo señalado por la CGN en la doctrina contable pública emitida mediante concepto N° 20182000034161 de fecha 10 de julio de 2018, dirigida a la doctora Alejandra Corchuelo Marmolejo, Gerente General Encargada del Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo - FONADE, en la que se concluyó lo siguiente:

“2. Contratos de gerencia integral de proyectos

La ejecución de contratos firmados bajo la modalidad de Gerencia Integral de Proyectos, mediante los cuales una entidad contratante entrega recursos al Fonade para que este desarrolle por su cuenta y riesgo las actividades necesarias para la consecución de los fines del proyecto, deberán ser tratados contablemente según lo establecido en la NIIF 15 “Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes”, considerando que esta entidad actúa como agente principal, ejecutando los recursos bajo su responsabilidad, y estando obligada contractualmente a entregar el proyecto plenamente concluido, por lo que se puede determinar que tiene una obligación de resultado. De esta manera, los recursos que recibe el Fonade deberán reconocerse como ingresos a medida que se cumpla con el objetivo del proyecto y de acuerdo con las condiciones contractuales que se establezcan.

De conformidad con lo anterior, el procedimiento contable que deberá llevar a cabo el Fonade para reconocer los hechos económicos que se derivan del contrato de gerencia integral de proyectos es el que se indica a continuación:

a. Recepción de recursos de la entidad contratante para la ejecución del proyecto:

Los recursos recibidos por el Fonade en calidad de pago para la ejecución de un proyecto de gerencia integral, así como los recursos denominados “cuota de gerencia”, se deberán registrar como un pasivo homologado en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910 - INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, hasta tanto se cumplan las condiciones para reconocerse como un ingreso, las cuales se describen en el literal d. de este apartado.

Ahora bien, si los recursos que recibe el Fonade para la ejecución del proyecto son en condición de anticipo, deberá reconocerlos como un pasivo, homologado a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2901 - AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, la cual deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos.

b. Entrega de recursos a terceros contratistas:

El Fonade deberá reconocer en su contabilidad los hechos económicos que surjan de la ejecución del proyecto, por lo cual, cuando se realice la contratación de terceros para el

desarrollo de una obra de construcción o para la prestación de un servicio relacionado con el proyecto, deberá reconocer los pasivos, activos, costos o gastos que se deriven de dicha contratación. Así pues, cuando el Fonade entregue los recursos de manera anticipada a sus contratistas, deberá reconocerlos como un activo homologado en las siguientes cuentas, según corresponda:

- Cuenta 1905- BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si los recursos constituyen un pago realizado por anticipado al contratista, por los bienes o servicios que este le proveerá.

- Cuenta 1906- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, si los recursos corresponden a un anticipo relacionado con la ejecución del proyecto.

Las anteriores cuentas disminuirán cuando los terceros realicen la entrega de los bienes o servicios contratados por el Fonade.

c. Reconocimiento de inventarios:

Cuando el propósito del proyecto sea el suministro o construcción de bienes, o la prestación de servicios si aún no se ha realizado el ingreso respectivo y si a ello hubiere lugar, el Fonade deberá reconocer un inventario homologado en las subcuentas y cuentas que correspondan del Grupo 15 - INVENTARIOS.

d. Reconocimiento de los ingresos:

Si el proyecto está relacionado con la construcción o suministro de un bien, el Fonade deberá reconocer los ingresos a medida que el contratante asuma los riesgos y beneficios de este, lo que generalmente ocurre cuando se realiza la entrega mediante los medios que así lo acrediten, según lo tengan establecido entre las partes. Si se pactaron entregas parciales, deberá registrar el ingreso correspondiente de forma proporcional a la entrega realizada; por otro lado, si se pactó una sola entrega al finalizar el proyecto, la entidad reconocerá el ingreso una vez lo entregue a la entidad contratante.

Con la entrega del bien y el reconocimiento del ingreso, la entidad deberá reflejar la salida del inventario, reconociendo simultáneamente el costo de ventas que corresponda.

Si el proyecto implica la prestación de un servicio, el Fonade deberá reconocer los ingresos de acuerdo con el progreso que se tenga respecto a la obligación de desempeño, que es la responsabilidad que tiene la entidad de llevar a cabo el objeto del contrato en las condiciones adecuadas para la culminación del proyecto.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

1.- DIFERENCIACIÓN ENTRE LOS CONVENIOS INTERADMINISTRATIVOS CON OBLIGACIONES DE MEDIOS RESPECTO DE CONVENIOS INTERADMINISTRATIVOS CON OBLIGACIONES DE RESULTADO

La información de carácter financiero deberá presentarse atendiendo a la característica cualitativa de representación fiel, la cual implica que debe ser neutral y libre de error, por lo que no podrá estar sujeta a intereses particulares. Por lo anterior, las entidades deberán aplicar de forma consistente las disposiciones de los marcos normativos independientemente de los resultados que se deriven de dicha aplicación, a efectos de garantizar la presentación y revelación de la realidad económica.

Por lo anterior, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un convenio interadministrativo o de un contrato, dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, las cuales pueden ser de medios o de resultado, configurando riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato, considerando lo siguiente:

Una entidad que recibe y ejecuta recursos financieros, en el marco de un convenio interadministrativo, asume responsabilidades de medios si la obligación a su cargo consiste en desarrollar un conjunto de actividades previamente especificadas por cuenta y riesgo de la entidad cedente. En estas circunstancias, la entidad receptora de los recursos como agente o mandataria, debe reconocer solo los ingresos por el importe de cualquier pago o comisión a la que espera tener derecho a cambio de organizar la gestión necesaria para garantizar la provisión de un conjunto de bienes o servicios requeridos por la entidad que entrega los recursos.

Algunos de los elementos que caracterizan una obligación de medios, son los siguientes:

- La entidad ejecutora no controla los bienes o servicios comprometidos antes de que los transfiera a la entidad que entrega los recursos.
- La entidad que ejecuta los recursos obtiene el derecho legal sobre los bienes o productos solo de forma momentánea, antes de que el derecho se transfiera a la entidad que cede o entrega los recursos.

- Su obligación solo es de desempeño, lo cual consiste en adelantar las gestiones necesarias para suministrar bienes o servicios a la entidad cedente, por cuenta y riesgo de esta última.
- Como partícipe en el acuerdo, la entidad que ejecuta los recursos no está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la provisión de bienes o por la prestación de servicios especificados por la entidad cedente.
- La entidad que ejecuta los recursos no tiene a su cargo el riesgo de inventario ni antes ni después de que los bienes hayan sido entregados a los beneficiarios finales. Ello significa que si, en desarrollo de lo convenido, se ocasiona un daño o perjuicio de carácter material a terceros, el resarcimiento de los mismos y el pago de las indemnizaciones a que hubiere lugar estarán a cargo de la entidad que entrega los recursos.
- Puede existir una contraprestación por la gestión de los recursos, la cual debe estar especificada en las cláusulas del convenio, como bonificación o comisión por el cumplimiento del objeto.

Por el contrario, una entidad pública actúa como agente principal en el marco de un convenio interadministrativo, cuando tiene la responsabilidad de satisfacer una obligación de resultados por sí misma o mediante un tercero (por ejemplo, un subcontratista) obrando por su cuenta y riesgo. En este caso, la entidad responsable de satisfacer la obligación de desempeño o de resultados debe reconocer los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes transferidos o servicios prestados.

Los elementos que indican que una entidad pública tiene a su cargo una obligación de resultados y que, por tanto, actúa como principal incluyen:

- la entidad debe proporcionar los bienes o servicios a la contraparte, siendo responsable de la aceptabilidad de los productos o servicios requeridos;
- la entidad tiene el riesgo del inventario antes o después de la orden recibida de la contraparte, durante el envío o la devolución;
- la entidad tiene total libertad para acordar los precios, directa o indirectamente, con los terceros que subcontrata para proporcionar los bienes o servicios;
- la entidad soporta el riesgo de crédito del cliente por el importe por cobrar a este;
- como partícipe en el acuerdo, la entidad que ejecuta los recursos está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la provisión de bienes o por la prestación de servicios especificados por la entidad cedente o contraparte;

2. PROCEDIMIENTO CONTABLE A CARGO DE LA ENTIDAD DE GOBIERNO PARA EL RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LAS TRANSACCIONES QUE SURGEN DEL DESARROLLO DE UN CONVENIO INTERADMINISTRATIVO DE GERENCIA INTEGRAL DE PROYECTOS

De conformidad con lo señalado en el numeral anterior, por tratarse de un convenio interadministrativo con obligaciones de resultados, el reconocimiento contable de las transacciones que surgen del desarrollo de un convenio interadministrativo de gerencia integral de proyectos, en el que FONADE asume la condición de contratista o de agente principal, con el compromiso de entregar plenamente ejecutado un proyecto y que, por tanto, lo ejecuta por su cuenta y riesgo, el procedimiento contable que debe adelantar el DPS para reconocer los hechos económicos derivados del cumplimiento de los compromisos adquiridos en desarrollo de este tipo de convenios, es el que se indica a continuación:

2.1. Reconocimiento de la entrega de los recursos a FONADE

Los recursos entregados por el DPS a título de Anticipo, se registran mediante un débito en la subcuenta 190601 Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o la subcuenta 190590 Otros bienes y servicios pagados por anticipado de la cuenta 1905 BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO cuando la entrega de recursos corresponde a un pago que se realiza como adelanto; acreditando con ello la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los recursos entregados. Las cuentas 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o 1905 - BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADOS disminuirán con el devengado de los bienes o servicios suministrados FONADE.

2.2. Reconocimiento de los bienes y/o servicios entregados por FONADE

Con el recibo a satisfacción de los bienes desarrollados por FONADE en cumplimiento de lo acordado, además de registrar las obligaciones correspondientes a favor de ese Fondo, el DPS debe reconocer el hecho que obtiene el control sobre los mimos y el consumo de beneficios económicos como resultado de los servicios prestados.

Para tal efecto, deberá debitar la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los bienes recibidos del grupo 15 INVENTARIOS si, por ejemplo, se han obtenido con la intención entregarlos sin contraprestación a otra entidad pública; debitar la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, si prevé utilizar tales bienes durante más de un periodo contable en la prestación de servicios y para propósitos administrativos o; debitar la subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de los servicios consumidos. En caso que el valor de los bienes y servicios recibidos superen el valor de los anticipos o pagos anticipados, se deberá reconocer la obligación correspondiente se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

2.3. Tratamiento contable para los rendimientos financieros.

Los rendimientos financieros provienen de los giros realizados a título de anticipo, en razón a que la normatividad dispone el reintegro al Tesoro, corresponde al DPS 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. Posteriormente, con el soporte de la consignación de los rendimientos a la DGCPTN, se debitará la subcuenta 572080 - Recaudos de la cuenta 5720 - OPERACIONES DE ENLACE y se acreditará la subcuenta 138490 Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384 -Otras cuentas por cobrar.

Ahora bien, si los rendimientos financieros deben aportarse o revertirse al proyecto, con el incremento del saldo de los recursos disponibles en la cuenta bancaria exclusiva para el Convenio, en la contabilidad del DPS se debe reconocer tal hecho mediante un debito en la subcuenta 190601 Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta 138490 Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384 -Otras cuentas por cobrar.

Por otro lado, los rendimientos financieros correspondientes a los recursos girados en calidad de pago anticipado no generan registro de derecho ni ingreso alguno por parte del DPS, por cuanto FONADE obtiene el control sobre los mismos desde el momento en que los recibe.

3. PROCEDIMIENTO CONTABLE A CARGO DE LAS EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO EN EL MARCO DE UN CONVENIO INTERADMINISTRATIVO CON OBLIGACIONES DE RESULTADO

La ejecución de contratos firmados bajo la modalidad de Gerencia Integral de Proyectos, mediante los cuales una entidad contratante entrega recursos a FONADE para que este desarrolle por su cuenta y riesgo las actividades necesarias para la consecución de los fines del proyecto, deberán ser tratados contablemente según lo establecido en la NIIF 15 “Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes”, considerando que esta entidad actúa como agente principal, ejecutando los recursos bajo su responsabilidad, y estando obligada contractualmente a entregar el proyecto plenamente concluido, por lo que se puede determinar que tiene una obligación de resultado. De esta manera, los recursos que recibe el FONADE deberán reconocerse como ingresos a medida que se cumpla con el objetivo del proyecto y de acuerdo con las condiciones contractuales que se establezcan.

De conformidad con lo anterior, el procedimiento contable que deberá llevar a cabo el

FONADE para reconocer los hechos económicos que se derivan del contrato de gerencia integral de proyectos es el que se indica a continuación:

3.1. Recepción de recursos de la entidad contratante para la ejecución del proyecto:

Los recursos recibidos por el FONADE en calidad de pago para la ejecución de un proyecto de gerencia integral, así como los recursos denominados “cuota de gerencia”, se deberán registrar como un pasivo homologado en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910 - INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, hasta tanto se cumplan las condiciones para reconocerse como un ingreso, las cuales se describen en el literal d. de este apartado.

Ahora bien, si los recursos que recibe el FONADE para la ejecución del proyecto son en condición de anticipo, deberá reconocerlos como un pasivo, homologado a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2901 - AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, la cual deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos.

3.2. Entrega de recursos a terceros contratistas:

El FONADE deberá reconocer en su contabilidad los hechos económicos que surjan de la ejecución del proyecto, por lo cual, cuando se realice la contratación de terceros para el desarrollo de una obra de construcción o para la prestación de un servicio relacionado con el proyecto, deberá reconocer los pasivos, activos, costos o gastos que se deriven de dicha contratación. Así pues, cuando el FONADE entregue los recursos de manera anticipada a sus contratistas, deberá reconocerlos como un activo homologado en las siguientes cuentas, según corresponda:

- Cuenta 1905- BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si los recursos constituyen un pago realizado por anticipado al contratista, por los bienes o servicios que este le proveerá.

- Cuenta 1906- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, si los recursos corresponden a un anticipo relacionado con la ejecución del proyecto.

Las anteriores cuentas disminuirán cuando los terceros realicen la entrega de los bienes o servicios contratados por el FONADE.

3.3. Reconocimiento de inventarios:

Cuando el propósito del proyecto sea el suministro o construcción de bienes, o la prestación de servicios si aún no se ha realizado el ingreso respectivo y si a ello hubiere lugar, el

FONADE deberá reconocer un inventario homologado en las subcuentas y cuentas que correspondan del Grupo 15 - INVENTARIOS.

3.4. Reconocimiento de los ingresos:

Si el proyecto está relacionado con la construcción o suministro de un bien, el FONADE deberá reconocer los ingresos a medida que el contratante asuma los riesgos y beneficios de este, lo que generalmente ocurre cuando se realiza la entrega mediante los medios que así lo acrediten, según lo tengan establecido entre las partes. Si se pactaron entregas parciales, deberá registrar el ingreso correspondiente de forma proporcional a la entrega realizada; por otro lado, si se pactó una sola entrega al finalizar el proyecto, la entidad reconocerá el ingreso una vez lo entregue a la entidad contratante.

Con la entrega del bien y el reconocimiento del ingreso, la entidad deberá reflejar la salida del inventario, reconociendo simultáneamente el costo de ventas que corresponda.

Si el proyecto implica la prestación de un servicio, el FONADE deberá reconocer los ingresos de acuerdo con el progreso que se tenga respecto a la obligación de desempeño, que es la responsabilidad que tiene la entidad de llevar a cabo el objeto del contrato en las condiciones adecuadas para la culminación del proyecto.

CONCEPTO No. 20182000058701 DEL 15-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Inventarios.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de materiales adquiridos para el mantenimiento de viviendas a cargo de la Entidad.

Doctor
FERNANDO MAZO RÚA
Control Interno
Instituto de Casas Fiscales del Ejército
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003978-2, del día 05 de octubre de 2018, en la cual señala que entre las funciones de la Entidad se encuentran: “Colaborar con el Ministerio de Defensa Nacional en la formulación de la política y de los planes de vivienda por el sistema de arrendamiento para Oficiales, Suboficiales y personal civil del Ejército; Desarrollar programas de vivienda, de acuerdo con las necesidades del Ejército; Administrar los bienes que posea o adquiera...”, y que en desarrollo de estas, adquiere materiales de ferretería para el mantenimiento de aproximadamente 6.400 viviendas, unas de su propiedad y otras recibidas en administración por parte del Ministerio de Defensa.

Cuando las adquisiciones se realizan a final de año, existen materiales que permanecen depositados en bodega al cierre contable, y su ejecución se realiza durante la vigencia siguiente, es decir su aplicación en el mantenimiento de las viviendas.

Por lo anterior, solicita se indique la cuenta del activo que debería afectarse, inventarios o cargos diferidos, señalando el código contable que sería recomendable usar.

De acuerdo a comunicación telefónica, señala que el mantenimiento de las viviendas recibidas en administración por parte del Ministerio de Defensa, se encuentra a cargo del Instituto de Casas Fiscales, dado que, de acuerdo a lo convenido entre las entidades será el Instituto el beneficiario del ingreso por arrendamiento de estas viviendas que pagan los militares que las ocupan, razón por la cual el gasto incurrido en los mantenimientos no podrá ser cobrado al Ministerio.

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, indica:

“4.1. Características fundamentales

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

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

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

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

6.1.1. Activos

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

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

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. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

6.1.5. Gastos

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

Los gastos pueden surgir del consumo de activos (depreciación), de la disminución del potencial de servicio y la capacidad de generar beneficios económicos (deterioro), del ajuste de activos al valor de mercado, del ajuste de pasivos por variaciones en su valor, de las pérdidas por siniestros o de la venta de activos no corrientes que deban reconocerse en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

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

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo. (...) (Subrayado fuera de texto)

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

“1514 - MATERIALES Y SUMINISTROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los elementos, distintos de materias primas, adquiridos o producidos para ser consumidos o utilizados en la producción de bienes y la prestación de servicios.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de los materiales y suministros adquiridos.
- 2- El valor de los materiales y suministros recibidos en donación, cesión u otra modalidad.
- 3- El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios.
- 4- El valor de los materiales reintegrados del proceso de producción de bienes y prestación de servicios.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los materiales que se consuman o trasladen al proceso de producción de bienes y prestación de servicios.
- 2- El valor de los materiales devueltos a los proveedores.
- 3- El valor de los ajustes por faltantes, baja por imperfectos, rotura, mermas y otros.
- 4- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con los materiales y suministros adquiridos, o con los elementos consumidos o utilizados en los materiales y suministros producidos.

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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, los elementos adquiridos para efectuar el mantenimiento de las viviendas a cargo de la Entidad, deberán ser reconocidos como activos de la Entidad en el momento en que estos cumplan con los criterios indicados en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, es decir, que la Entidad tenga el control, así como los riesgos y beneficios asociados.

Para ello, registrará la adquisición de los mismos debitando la subcuenta correspondiente al tipo de material adquirido de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS, y acreditará la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

En la medida en que se ejecute el mantenimiento de las viviendas, se reconocerá el consumo de los materiales adquiridos para tal fin, para lo cual se debita la subcuenta 511115-Mantenimiento, de la cuenta 5111-GENERALES, y se acredita la subcuenta correspondiente al material de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS. De esta manera al efectuar el cierre contable, los estados financieros reflejarán los materiales que se encuentran almacenados en la Entidad.

Una vez la Entidad realice el pago al proveedor, debitará la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20182000059001 DEL 15-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Inventarios. Gastos.
	SUBTEMAS	Entrega de medicamentos monopolio en calidad de donación a la Cruz Roja Colombiana.

Doctor
NESTOR SANTIAGO GUERRERO GUAQUETA
Profesional Universitario
Fondo Nacional de Estupefacientes

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004213-2 del 19 de octubre de 2018 en la cual consulta cual es el procedimiento contable para el reconocimiento de medicamentos monopolio que la entidad tiene previsto donar a la Cruz Roja.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestas como anexo a la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las normas anexas a la Resolución N° 533 de 2015, disponen lo siguiente:

“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. (...) (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, contiene la descripción de los siguientes grupos y cuentas contables:

“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. La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad.” (Subrayado fuera de texto)

5502-SALUD

DESCRIPCIÓN: Representa el valor del gasto en que incurren las entidades, en apoyo a la prestación del servicio de salud estatal, para garantizar la participación y acceso a este servicio de la población más pobre y vulnerable en desarrollo del principio de complementariedad.

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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la subvención causada (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

El Marco Normativo Contable que deben atender las entidades de gobierno, emitido por la CGN mediante Resolución Nº 533 de 2015 y las que la han adicionado o modificado, establece que cuando una entidad posea bienes que sean destinados a distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación deben registrarse como inventarios.

Como consecuencia de lo anterior, los medicamentos objeto de la consulta deben reconocerse por el valor del costo de adquisición mediante un débito a la subcuenta 151060-Medicamentos de 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA, con crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, o 2406-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda.

Para la entrega de medicamentos a la Cruz Roja en calidad de donación, la entidad debe evaluar las siguientes alternativas de registro:

- Registrar la salida de los medicamentos como Gasto Público Social en la subcuenta 550206-Asignación de bienes y servicios de la cuenta 5502-SALUD si se cumple con la definición legal del Gasto Público Social, por cuanto estos medicamentos van a contribuir a la solución de las necesidades básicas insatisfechas en salud, es decir, se destinan para apoyar la prestación del servicio de salud de la población más pobre y vulnerable.
- De lo contrario, es decir si se trata de medicamentos que se entregan sin contraprestación a la Cruz para el cumplimiento fines distintos a apoyar la solución de necesidades básicas en salud, su reconocimiento debe efectuarse en la subcuenta 542490-Otras subvenciones de la cuenta 5424-SUBVENCIONES

En ambos casos, la contrapartida corresponde en la subcuenta 151060-Medicamenteos de 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA.

CONCEPTO No. 20182000076921 DEL 28-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público Gastos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bienes construidos por entidades de gobierno en cumplimiento de su objeto social, para ser entregados gratuitamente a la comunidad o a otras entidades públicas.

Doctora
CAROLINA HERNANDEZ
carohndezc@gmail.com
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004965-2 del 13 de diciembre de 2018 en el cual manifiesta que entidades públicas como los Ministerios o Secretarías de Transporte, Salud, Vivienda, Educación y otras entidades como las Corporaciones Autónomas Regionales, el Fondo Adaptación y la Unidad de Gestión de Riesgo de Desastres que dentro de su objeto tiene la construcción de

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

711

Compilación a 31 de diciembre de 2018

infraestructura tales como vías, colegios, hospitales, viviendas, entre otros, contratan la construcciones y efectúan pagos en la medida en que se entregan los informes de avance de obra.

Informa que no existe el recibo de obras parciales y que al finalizar los contratos de infraestructura la entidad pública recibe las obras, pero son entregadas de forma inmediata a la comunidad (viviendas) o a las entidades nacionales o territoriales que tendrán a su cargo la titularidad y control de las mismas, a manera de ejemplo, hospitales, acueductos, colegios y vías.

Aclara que la entidad pública contratante no figurará en ningún momento como propietaria de las mismas en los documentos de registro de los bienes.

Consulta si la entidad pública categorizada como entidad de gobierno general debe reconocer en la etapa de construcción algún activo, y en caso afirmativo, si estos activos deben reconocerse como inventarios, propiedades, planta y equipo, bienes de uso público u otros activos.

También pregunta si debe aplicarse la norma técnica de contratos de construcción y si teniendo en cuenta que solo al finalizar el contrato se reciben las obras e inmediatamente se entregan a la comunidad o a la entidad que será titular de las mismas deben reconocerse directamente en el gasto en la medida en que se efectúan los pagos a los contratistas.

En los siguientes términos se resuelve la consulta

CONSIDERACIONES

El párrafo 1 del numeral 9.1 de la Norma de Inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que: “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 del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1510 - MERCANCIAS EN EXISTENCIAS así: “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 del texto).

Sobre los criterios para el reconocimiento de un bien mueble e inmueble como propiedad, planta y equipo, bien de uso público o bien histórico y cultural, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la resolución N° 484 de 2017, establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios 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. (...)

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

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. (...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

2. 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. (Subrayado fuera de texto)

3. Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público, se reconocerán por separado. (...)

Por su parte el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, señala lo siguiente:

“5423 - OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN. Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación a otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto

específico, 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 terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.” (Subrayado fuera de texto)

Cuenta 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.

4430-SUBVENCIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo o en especie.

55 - GASTOS 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.

La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, las construcciones que adelanten las entidades de gobierno en cumplimiento de su función social, con el fin de entregarlas sin ninguna contraprestación a la comunidad o otras entidades públicas, deben ser reconocidas en la etapa de construcción como inventarios hasta tanto realice la transferencia definitiva del activo, en la subcuenta que identifique el bien construido, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIAS, dado que se edifican para distribuirlos de forma gratuita.

Posteriormente cuando la entidad haga la entrega de la infraestructura, las entidades retirarán de los inventarios las obras construidas registrando el respectivo gasto en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, si la entrega se efectúa a una entidad de gobierno. Si la entrega se hace a una empresa, la entidad de gobierno registrará el gasto en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Las entidades de gobierno o las empresas que reciban los activos sin ninguna contraprestación, los reconocerán en la contabilidad clasificándolo de acuerdo a la naturaleza y destinación futura prevista para el mismo, es decir como propiedades, planta o equipo, o bienes de uso público, según corresponda, afectado la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS si quien recibe es una entidad de gobierno, o en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES si quien recibe es una empresa.

Adicionalmente, si las construcciones son entregadas directamente a la comunidad por las entidades que las construyan y si las mismas se destinan a la solución de necesidades básicas insatisfechas, se deberán reconocer mediante un débito en la respectiva subcuenta denominada Asignación de Bienes y Servicios de las cuentas que conforman el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, con crédito a la subcuenta donde inicialmente se reconoció el bien construido de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIAS.

Ahora, con relación a la pregunta sobre si las entidades de Gobierno deben aplicar la norma de Contratos de construcción, se precisa que esta norma debe ser aplicada únicamente por las entidades públicas contratistas para el reconocimiento de los ingresos provenientes de los contratos de construcción.

CONCEPTO No. 20182300070481 DEL 28-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Inventarios Ingresos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la enajenación temprana de bienes incautados y que aún se encuentran en proceso de extinción de dominio. Constitución de reserva técnica con los recursos provenientes de la venta de bienes en proceso de extinción de dominio, destinada a cumplir las órdenes judiciales de devolución de los bienes. Reconocimiento de provisiones o contingencias para devolución de bienes incautados. Reconocimiento de la venta de bienes que fueron declarados a favor de la Nación. Momento en que debe efectuarse el reconocimiento de la venta de los inmuebles.

Doctora

MARTHA LUCÍA PARRA GARCÍA

Gerente Financiero

Fondo para Rehabilitación, Inversión Social y Lucha Contra El Crimen Organizado FRISCO
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004308-2 del 25 de octubre en el cual formula consulta, en los siguientes términos:

La Sociedad de Activos Especiales, fue designada mediante Ley 1708 de 2014 como administradora del Fondo FRISCO (el cual partir de la caracterización del sector público fue

Contaduría General de la Nación

*Régimen de
Contabilidad
Pública*

716

catalogado como Entidad de Gobierno), y está conformado por los bienes afectados en procesos de extinción de dominio, clasificados según su estado legal en:

1. Bienes en proceso de extinción de dominio, los cuales son registrados en Cuentas de Orden, y
2. Bienes extintos, es decir, sobre los cuales existe sentencia ejecutoriada, por tanto entran a formar parte del activo del Fondo FRISCO, los cuales bajo el nuevo marco normativo, para Entidades de Gobierno se deberán reconocer como ingreso de transacciones sin contraprestación.

En el proceso de venta de activos, y bajo la normatividad aplicable a los bienes en proceso de extinción de dominio, es viable enajenar los activos de cualquiera de las dos clasificaciones enunciadas anteriormente.

Para el primer caso, la norma establece que aún, cuando no haya sentencia ejecutoriada de extinción de dominio, el administrador del FRISCO puede enajenar de manera anticipada los bienes, y con los dineros producto de la venta se constituirá una reserva equivalente al 30% de dicha suma, reserva que será destinada a cumplir las órdenes judiciales en los casos en que se requiera hacer devoluciones a terceros.

Para el segundo caso, se realiza la venta como una operación de comercialización normal.

En virtud de lo anterior, solicitamos su aclaración sobre el registro de las ventas de activos según los siguientes interrogantes:

1. ¿Cómo se realiza el registro de la venta de un activo cuyo estado legal está asociado a un proceso de extinción de dominio, y que se encuentra registrado en cuentas de orden?
2. ¿Se debe contabilizar el valor correspondiente a la reserva del 30% antes mencionada?. En caso afirmativo ¿Cuál deberá ser el registro para el reconocimiento de la reserva del 30%?
3. ¿Qué cuentas contables deberán ser afectadas para el reconocimiento de la venta de un activo de propiedad del FRISCO (Extinto)?. ¿Para el reconocimiento de la venta de un bien en la cuenta 4210 "Ingresos Por Venta de Bienes Comercializados" se debe registrar el precio de venta del bien, que corresponde a la totalidad del dinero pagado por el comprador al FRISCO? o se deberá reconocer la diferencia entre el precio de venta del bien, pagado por

el comprador al FRISCO, y el valor del bien reconocido en los Estados Financieros de la Entidad?

4. En el caso de venta de inmuebles en qué momento deberá ser efectuado el reconocimiento en los Estados Financieros, teniendo en cuenta que el trámite de registro de la transferencia de propiedad ante las oficinas de registro de instrumentos públicos, toma un tiempo considerable.”

Para obtener mayor contexto sobre el caso consultado se efectuó una reunión con la entidad, en la cual se obtuvo mayor información sobre la operatividad del proceso de venta de los bienes sujetos a enajenación temprana y sobre el registro que actualmente se realiza para el reconocimiento de la reserva técnica del 30% del valor de la venta de los bienes. La entidad está reconociendo esta reserva como un pasivo en el momento del recaudo de la venta.

CONSIDERACIONES

El artículo 24 de la Ley 1849 de 2017, modificó el artículo 93 de la Ley 1708 de 2014 (Código de Extinción de Dominio) señala lo siguiente:

Artículo 24. Modifíquese el artículo 93 de la Ley 1708 de 2014, el cual quedará así: "Artículo 93. Enajenación temprana, chatarrización, demolición y destrucción.

El administrador del FRISCO, previa aprobación de un Comité conformado por un representante de la Presidencia de la República, un representante del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y un representante del Ministerio de Justicia y del Derecho y la Sociedad de Activos Especiales SAS en su calidad de Secretaría Técnica, deberá enajenar, destruir, demoler o chatarrizar tempranamente los bienes con medidas cautelares dentro del proceso de extinción de dominio cuando se presente alguna de las siguientes circunstancias:

1. Sea necesario u obligatorio dada su naturaleza.
2. Representen un peligro para el medio ambiente.
3. Amenacen ruina, pérdida o deterioro.
4. Su administración o custodia ocasionen, de acuerdo con un análisis de costo beneficio, perjuicios o gastos desproporcionados a su valor o administración.
5. Muebles sujetos a registro, de género, fungibles, consumibles, perecederos o los semovientes.
6. Los que sean materia de expropiación por utilidad pública, o servidumbre.

7. Aquellos bienes cuya ubicación geográfica o condiciones de seguridad implique la imposibilidad de su administración.

La enajenación se realizará mediante subasta pública o sobre cerrado, directamente o a través de terceras personas, observando los principios del artículo 209 de la Constitución Política.

Los dineros producto de la enajenación temprana y de los recursos que generen los bienes productivos en proceso de extinción de dominio, ingresarán al FRISCO y se destinarán bajo los lineamientos del artículo 91 de la presente ley.

Para efectos de la aplicación del presente artículo el administrador del FRISCO constituirá una reserva técnica del treinta por ciento (30%) con los dineros producto de la enajenación temprana y los recursos que generan los bienes productivos en proceso de extinción de dominio, destinada a cumplir las órdenes judiciales de devolución de los bienes, tanto de los afectados actualmente como de los que se llegaren a afectar en procesos de extinción de dominio.

(...)

El administrador del FRISCO podrá transferir el dominio a título de donación de los bienes percederos a una entidad pública. En el evento de ordenarse la devolución el administrador del FRISCO efectuará una valoración y se pagará con cargo al FRISCO".

(...)

Artículo 22. Modifíquese el artículo 91 de la Ley 1708 de 2014, el cual quedará así:

Artículo 91. Administración y destinación.

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

Desde la perspectiva de la normatividad contable pública, los principios del devengo y esencia sobre la forma del numeral 5 del Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen:

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

El citado Marco Conceptual, en su numeral 6.2.3. Reconocimiento de ingresos, establece lo siguiente: “(...) 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. (...)” (Subrayado fuera del texto).

El párrafo 1 del numeral 2.1 Reconocimiento, de la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación, del Capítulo IV. Ingresos, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para entidades de gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, especialmente en el anexo a la Resolución N° 484 de 2017, establece que

“Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación, los que se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, (...)” (Subrayado fuera del texto).

2.1.1. Ingresos por venta de bienes

3. Se reconocerán como ingresos por venta de bienes, los recursos obtenidos por la entidad en el desarrollo de actividades de comercialización de bienes adquiridos o producidos.

4. Los ingresos procedentes de la venta de bienes se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) la entidad ha transferido al comprador, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes; b) la entidad no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos (en el grado usualmente asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre estos; c) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad; d) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción; y e) los costos en los que se haya incurrido o se vaya a incurrir, en relación con la transacción, pueden medirse con fiabilidad.

5. Los ingresos y los costos relacionados con una misma transacción o evento se reconocerán de forma simultánea. Los gastos, junto con las garantías y otros costos en los que se incurra tras la entrega de los bienes, podrán medirse con fiabilidad cuando las otras condiciones para el reconocimiento de los ingresos se hayan cumplido. No obstante, los ingresos no se reconocerán cuando los costos correlacionados no puedan medirse con fiabilidad; en tales casos, cualquier contraprestación ya recibida por la venta de los bienes se reconocerá como un pasivo.

Ahora bien, misma Resolución en el Capítulo II PASIVOS, señala:

“6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

2. 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.

3. En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considerará que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.

Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión.

Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente. (...)

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

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas, así:

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.

2790-PROVISIONES DIVERSAS: Representa el valor de los pasivos estimados en que incurrirá la entidad por conceptos diferentes a los enunciados en las cuentas definidas para representar provisiones específicas.

4210 BIENES COMERCIALIZADOS: Representa el valor de los ingresos causados por la entidad, que se originan en desarrollo de su actividad de comercialización de bienes

adquiridos en el mercado, que no han sido sometidos a ningún proceso de transformación por parte de la entidad.

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.

Esta cuenta contiene la subcuenta 442809 Bienes declarados a favor de la Nación

5373-PROVISIONES DIVERSAS: Representa el valor de los pasivos estimados en que incurrirá la entidad por conceptos diferentes a los enunciados en las cuentas definidas para representar provisiones específicas.

Esta cuenta contiene la subcuenta 537301 Devolución de bienes aprehendidos o incautados.

6210-BIENES COMERCIALIZADOS: Representa el valor de los costos en que se incurre para la adquisición de bienes vendidos durante el periodo contable.

9130 BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las posibles obligaciones que se originen en la restitución de los bienes aprehendidos o incautados a terceros.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, a continuación, se resuelven cada uno de los interrogantes planteados en la consulta:

- 3. Interrogantes 1 y 2: Registro de la venta de un activo asociado a un proceso de extinción de dominio el cual se encuentra registrado en cuentas de orden, y registro del valor de reserva del 30% destinada a efectuar devoluciones a terceros.**

El principio de esencia sobre forma incluido en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, modificada mediante la Resolución N°484 de 2016, establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal.

Así mismo, las condiciones para el reconocimiento de activos, establecidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, indican que corresponden a recursos controlados

por la entidad de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Por tanto, al evaluar si existe o no control sobre un bien las entidades deben tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del bien o restringir su uso, la forma de garantizar que el bien se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos por el uso del bien. Además de considerar que, en algunos casos, el control del activo puede darse aun cuando no se cuente con la titularidad del mismo, si la entidad asume los riesgos y beneficios asociados.

Por lo anterior, en razón a que el producto de la enajenación temprana de estos activos ingresa al FRISCO para ser destinados bajo los lineamientos señalados en la Ley, y en cumplimiento del principio de esencia sobre forma contenido en el Marco conceptual, el FRISCO debe proceder al reconocimiento del activo en la situación financiera una vez se obtenga el control del mismo. Ahora bien, dado que las normas que regulan esta especial modalidad, conllevan a que la entidad adquiere todas las facultades inherentes a los bienes, con miras a que pueda realizar la venta, una vez se configuren las condiciones respectivas, le corresponde reconocer un activo, con independencia de que aún se encuentre en proceso de extinción de dominio, tal como se ilustra a continuación.

Para el efecto, procederá a incorporarlo en la contabilidad por el valor de mercado o costo de reposición, clasificándolo en la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza y destinación del mismo, en cuyo caso, tratándose de bienes destinados a la venta debe reconocerlos como inventarios en la subcuenta que corresponda a la naturaleza del bien, o en la subcuenta 151090-Otras Mercancías en existencia de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA, con contrapartida en la subcuenta 442890-Otras transferencias, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Simultáneamente debe efectuar la reversión de los registros en cuentas de orden.

- **Registro de la venta**

Para el registro de la venta, la entidad reconocerá el derecho a los recursos mediante un débito a la subcuenta 131606-Bienes comercializados de la cuenta 1316-VENTA DE BIENES por el valor de la venta, con crédito a la subcuenta que corresponda a la naturaleza del bien vendido o de la subcuenta 421090 Otros bienes comercializados de la cuenta 4210-BIENES COMERCIALIZADOS.

Simultáneamente reconoce el costo de la venta mediante un débito en la subcuenta 621090- Otros bienes comercializados de la cuenta 6210-BIENES COMERCIALIZADOS, con crédito a la subcuenta de inventarios donde se reconoció inicialmente el bien.

- **Recepción de los recursos y constitución de la reserva**

Con la recepción de los recursos por la venta se reconoce un débito a la subcuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS por el 100% del recaudo, acreditando la subcuenta 131606-Bienes comercializados de la cuenta 1316-VENTA DE BIENES.

Ahora bien, en cuanto a la reserva técnica ordenada por la Ley 1708 del 2014, la entidad deberá

Tener en cuenta que se configuran dos escenarios, cuales son: i) La constitución de un fondo líquido, tasa por la ley, equivalente al 30% de los recursos provenientes de la venta; ii) Una provisión contable por el monto estimado de las eventuales devoluciones que puedan presentarse.

Para constituir el fondo líquido de los recursos equivalentes al 30% del valor de la venta, la entidad debe definir sus características y condiciones, a efectos de determinar la cuenta del activo donde quedarán registrados tales recursos, bien sea como Efectivo o Inversiones, entre otros, según la decisión que haya tomado la entidad sobre su administración mientras se define si hay lugar a devoluciones.

Para la constitución de la provisión, mediante una metodología apropiada, la entidad deberá evaluar si la obligación de devolver los recursos es remota, posible o probable y a partir de esta evaluación aplicar la norma de Provisiones o Pasivos contingentes contenidas en el Marco normativo para entidades de gobierno, así:

- **Registro de pasivos contingentes**

Cuando se establezca que la obligación de devolver los recursos es posible, es decir, que la probabilidad de tener que desprenderse de recursos es menor que la probabilidad de no tener que hacer desembolsos, la entidad registrará un pasivo contingente en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9130- BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS, y como contrapartida afectar la subcuenta 990515- BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS, de la cuenta 9905- PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

- **Reconocimiento de Provisiones**

La entidad deberá evaluar si existe la probabilidad de tener que efectuar devolución de recursos a terceros, en cuyo caso establecerá si se cumplen las condiciones para el registro de una provisión, la cual será reconocida cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que

incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

De cumplirse tales condiciones, deberá reconocerse una provisión mediante un débito en la subcuenta 537301-DEVOLUCIÓN DE BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, con crédito a la subcuenta 279014-DEVOLUCIÓN DE BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

La entidad deberá realizar una revisión al valor reconocido, cuando se cuente con nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable ajustando la provisión. Así si este incrementa se registrará un débito en la subcuenta 537301-DEVOLUCIÓN DE BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta 279014-DEVOLUCIÓN DE BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, y por el contrario, si este valor disminuye se registrará un débito en la subcuenta 279014-DEVOLUCIÓN DE BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta 537301-DEVOLUCIÓN DE BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS si la provisión fue constituida en el mismo periodo, o en la subcuenta 480826-RECUPERACIONES de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si la provisión corresponde a periodos anteriores.

Si se profiere un mandamiento judicial ordenando la devolución, se registrará un débito en la subcuenta 279014-DEVOLUCIÓN DE BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, la cual se cancelará con el respectivo pago.

Interrogante N°3- Registros contables por la venta de un activo de propiedad del FRISCO.

Para el reconocimiento de un bien que es de propiedad del FRISCO por cuanto ha sido declarado a su favor e incorporado a la contabilidad, la entidad registrará el derecho a los recursos mediante un débito a la subcuenta 131606-BIENES COMERCIALIZADOS de la cuenta 1316-VENTA DE BIENES por el valor de la venta, con crédito a la subcuenta 421098-BIENES DECLARADOS A FAVOR DE LA NACIÓN.

Simultáneamente reconoce el costo de la venta mediante un débito en la subcuenta 621098- BIENES DECLARADOS A FAVOR DE LA NACIÓN por el valor por el valor del costo por el cual fue incorporado inicialmente en la contabilidad (valor de mercado o costo de reposición), con crédito a la subcuenta 151098-BIENES DECLARADOS A FAVOR DE LA NACIÓN de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA.

Interrogante N° 4. Momento en que debe efectuarse el reconocimiento de la venta de los inmuebles, cuando las formalidades de escritura se materializan en un momento posterior al de la enajenación.

El reconocimiento de la venta de los inmuebles se deberá efectuar en el momento en que se configure la pérdida del control, es decir, en el momento en que se transfieran los riesgos y los beneficios al tercero, aun cuando no se hayan materializado las formalidades de registro en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, todo ello en concordancia con los principios de devengo y esencia sobre forma dispuestos en el Marco Conceptual y los criterios de la norma de ingresos con contraprestación señalados en el numeral 2.1.1. Ingresos por venta de bienes, contenidos en el Marco normativo para entidades de gobierno.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:

Concepto No. 20182300023751 del 26-04-2018

20182300032961 del 10-07-2018

20182000076911 del 28-12-2018

5.6. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

CONCEPTO No. 20182000002681 DEL 09-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público
	SUBTEMAS	Clasificación de los bienes inmuebles que funcionan como instituciones educativas.

Doctor

HAROLD FERNANDO ARDILA FORERO

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero al derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000334-2, del día 30 de enero de 2018, en el cual solicita orientación frente a cómo reconocer los inmuebles (terrenos y edificaciones) de una entidad, en los cuales funcionan instituciones educativas, ya que si bien podrían ser bienes de uso público ya que están al servicio de la colectividad y además son inembargables, imprescriptibles e inalienables; también cumplen con las características de las propiedades, planta y equipo como activos empleados para la prestación de servicios.

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, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala con respecto a los activos:

“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 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. (...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

2. 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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

Los bienes inmuebles de una entidad de gobierno en los cuales funcionan instituciones educativas, cumplen con la definición de propiedades, planta y equipo, y se deben reconocer como tal, toda vez que la entidad los utiliza con el propósito de prestar el servicio de educación a un grupo determinado de personas, en cumplimiento de su cometido estatal. Estos inmuebles, a pesar de ser un bien público, tienen restricciones de uso para la colectividad, dada la especificidad del servicio que se presta a través de los mismos, por lo cual no cumplen con los requerimientos de reconocimiento de la norma de bienes de uso público.

CONCEPTO No. 20182000003871 DEL 15-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para terrenos de propiedades, planta y equipos con vida de útil finita.

Señor

ASDRÚBAL ROPERO PÉREZ

Yopal - Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000489-2, del día 08 de febrero de 2018, en el cual indica que si una Entidad de Gobierno posee terrenos entre su propiedad, planta y equipo, correspondientes al lote del relleno sanitario y el lote de la escombrera municipal, estos elementos tienen una vida útil finita, por lo cual solicita se indique cual es el procedimiento para calcular y registrar la depreciación u amortización, según sea el caso.

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, anexas a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

“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. (...)

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. (...)

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. (...)

6.1.5. Gastos

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

Los gastos pueden surgir del consumo de activos (depreciación), de la disminución del potencial de servicio y la capacidad de generar beneficios económicos (deterioro), del ajuste de activos al valor de mercado, del ajuste de pasivos por variaciones en su valor, de las pérdidas por siniestros o de la venta de activos no corrientes que deban reconocerse en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“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. (...)

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

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, 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. (...)

12. Los costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asiente el elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerán como un mayor valor de las propiedades, planta y equipo 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. (...)

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. (...)

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

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.

27. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros 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)

Por su parte el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, de las Normas antes citadas, indican:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

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

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

3. 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. (...)”

5. La entidad cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.” (Subrayado fuera de texto)

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:

“1605-TERRENOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los predios en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, los destinados a futuras construcciones y aquellos en los cuales se lleva a cabo la actividad agrícola. También incluye los terrenos de propiedad de terceros y los de uso futuro indeterminado que cumplan con la definición de activo. (...)

5890 - GASTOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas.” (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 una política en relación a su consulta.

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 cálculo y registro de depreciación de los terrenos mencionados en su consulta, se indica que la Administración es la encargada de seleccionar y adoptar una política contable acorde a la situación puntual de estas partidas de propiedades, planta y equipo, considerando lo definido en el Marco antes mencionado y a partir de juicios profesionales,

a fin que permita el uso de aquel método que mejor refleje el patrón de consumo del potencial de servicio o beneficios económicos futuros.

Para determinar la vida útil de estos terrenos, la entidad tendrá en cuenta todos aquellos factores que tengan relación con el uso de los mismos, incluyendo de igual forma los siguientes: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos; c) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo.

En relación al registro contable, una vez evaluados todos los elementos y calculada la depreciación de los terrenos con vida útil finita, esta será registrada de manera provisional, debitando la subcuenta 589090-Otros gastos diversos, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, y acreditando por medio de auxiliares la subcuenta correspondiente al tipo de terreno, de la cuenta 1605-TERRENOS.

Ahora bien, en la siguiente actualización del Catálogo General de Cuentas (CGC) para Entidades de Gobierno se crearán las subcuentas correspondientes para el registro de la depreciación de los terrenos con vida útil finita, tanto en el activo como en el gasto. Una vez efectuadas las modificaciones al CGC, la entidad deberá realizar la correspondiente reclasificación de los montos reconocidos mediante el registro anterior hacia las nuevas subcuentas creadas.

Por otra parte, se hace claridad sobre la presentación de estas partidas en los estados financieros de la empresa, para lo cual la entidad deberá seguir los parámetros relacionados con la presentación de la depreciación de las demás partidas de propiedades, planta y equipo, en las cuentas correspondientes, presentando de esta manera el costo del activo separado de la depreciación que se ha reconocido en los auxiliares de las subcuentas de la cuenta 1605-TERRENOS.

CONCEPTO No. 20182000004081 DEL 16-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Depreciación Acumulada de una Colección de Bienes de Arte y Cultura reconocidos como Propiedad Planta y Equipo.

Doctora

LILIAN PATRICIA MORALES ROJAS

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

736

Compilación a 31 de diciembre de 2018

Coordinadora de Grupo de Contabilidad
Presidencia de la República
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con número de radicado 2017550005451-2 del 14 de diciembre de 2017, mediante la cual solicita revisión de lo señalado por la CGN en el concepto previo con N° 20172000066751 del 25 de octubre de 2017, que hace referencia al tratamiento de la depreciación para los bienes de arte y cultura utilizados como elementos de uso decorativo o para la prestación de servicios, incluidos aquellos que han sido declarados como bienes históricos y culturales mediante acto administrativo.

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de Nación mediante concepto con número de radicado 20172000066751 del 25 de octubre de 2017, concluye que:

“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.”

El Marco Normativo para entidades de Gobierno expedido mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones establece:

“10. PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO

10.3 Medición Posterior

(...)

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

24. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la 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.

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.

(...)

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros 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.

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. Dichos activos presentan, entre otras, las siguientes características

2. Dichos activos presentan, entre otras, las siguientes características:

- 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;
- las obligaciones legales o reglamentarias imponen prohibiciones o restricciones severas para su disposición por venta;
- son a menudo irreemplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y
- se espera que tengan una vida útil larga, generalmente indefinida, debido a su creciente valor colectivo, histórico, estético y simbólico.

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 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)

Por otro lado, dentro del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, en su versión 2015.04, dentro de la descripción de la cuenta 1681 - BIENES DE ARTE Y CULTURA establece que:

“Representa el valor de las obras de arte, los bienes de culto, las joyas, los elementos de museo, los elementos musicales, los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad, entre otros, que son utilizados por la entidad para decorar o para la prestación de servicios.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

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

Aun cuando la naturaleza de algunos de los elementos que esa entidad debe clasificar como bienes de arte y cultura cumplen con características para su reconocimiento como bienes históricos y culturales, con independencia a que estos cuenten con un acto administrativo que los declare como tal, al tener un uso decorativo, como lo señala el Catálogo de Cuentas para Entidades de Gobierno, estos deberán ser clasificados como elementos de propiedades, planta y equipo y, por lo tanto, cumplir con los criterios establecidos al respecto.

Así las cosas, dada la clasificación contable de estos bienes, estos se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, de acuerdo a lo señalado en la medición posterior para este tipo de bienes, lo que en consecuencia requerirá de la estimación de vida útil y valor residual.

De acuerdo a lo anterior, 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 tales elementos es el valor que la entidad estima obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición una vez haya alcanzado las condiciones esperadas al término de su vida útil.

Para determinar la vida útil, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, factores tales como: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad del elemento para prestar el servicio asignado; b) el desgaste físico esperado, que en tal caso

dependerá del programa de restauraciones y el cuidado del activo mientras se está utilizando; y c) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo.

Es necesario recalcar que aun cuando los bienes históricos y culturales tienen la característica de tener una vida útil larga, generalmente indefinida, pero son utilizados para asuntos de carácter administrativo, la vida útil será el periodo durante el cual se espere que sean destinado a esos propósitos, lo cual significa que la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

Por todo esto, si la entidad considera que durante la vida útil del activo, el consumo del potencial de servicio futuro será insignificante o, que por el contrario, estima que el valor que podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición al término de su vida útil, será similar al valor asignado en la fecha de transición o reconocimiento, al evidenciar que este tipo de bienes incrementan su valor con el paso del tiempo de manera que el valor residual de estos en el momento de su reconocimiento, puede aproximarse a su valor en libros, significaría que el importe depreciable podría acercarse a cero pesos (\$0) y que estos bienes no deberían ser objeto de depreciación.

Cabe señalar que, aun cuando la entidad considere que estos elementos no son objeto de depreciación, como mínimo, al término de cada periodo contable se deberá evaluar los indicios de deterioro del valor, así como la revisión de su valor residual y la vida útil.

Con lo señalado anteriormente se complementa lo señalado por la CGN en el Concepto N° 20172000066751 del 25 de octubre de 2017.

CONCEPTO No. 20182000013931 DEL 27-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Cuentas de orden deudoras Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro contable de los bienes transferidos a título gratuito y sin contraprestación

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Cuentas de orden deudoras Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro contable de los bienes transferidos a título gratuito y sin contraprestación

Doctor

LUIS ALEJANDRO RODRÍGUEZ AGUILERA

Director de Gestión Institucional

Departamento Administrativo - Dirección Nacional de Inteligencia

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000190-2, del día 22 de enero de 2018, en la cual se señala:

“Durante la vigencia 2015 la Dirección Nacional de Inteligencia, mediante resolución transfirió a título gratuito la propiedad y el dominio de unos bienes muebles (vehículo y motocicletas) a la Gobernación de Tolima.

Para llevar a cabo este proceso, la DNI proyectó diferentes actos administrativos para la transferencia y acta de entrega de los vehículos a la gobernación. Por su parte, la Gobernación del Tolima se comprometió a realizar los trámites del traspaso y sufragar los gastos que se ocasionen en este proceso. Sin embargo, a la fecha se detectó que la Gobernación del Tolima no ha efectuado el traspaso de la totalidad de los vehículos.

Teniendo en cuenta el proceso de convergencia a Norma Internacional, la Dirección Nacional De Inteligencia tiene la siguiente inquietud:

* Si bien es cierto que la Gobernación del Tolima no posee en la actualidad la titularidad de los bienes, si posee el control de ellos dados los diferentes actos administrativos de traspaso. Por lo tanto, es la Gobernación del Tolima la responsable de registrar contablemente los vehículos en mención o caso contrario cual sería el registro contable para la DNI.”

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

CONSIDERACIONES

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 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).

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” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de procedimientos incorporado al Régimen de Contabilidad Pública Precedente, establece:

“1675- EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los equipos de transporte, tracción y elevación 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 equipos de transporte, tracción y elevación 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, 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, 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.

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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien, derecho u obligación que se incorpore.

3105-CAPITAL FISCAL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública, además de la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, tales como los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables.

La contrapartida corresponde al tipo de bien o derecho recibido y las cuentas patrimoniales de las cuales se efectúen los traslados.” (Subrayados fuera de texto)

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Ahora bien, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, 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. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conservé la titularidad jurídica del mismo.

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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, las normas contenidas en la Resolución Nº 484 de 2017 y sus modificaciones, establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos (...) Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

10.5. Revelaciones (...)

34. La entidad revelará, para cada clase de propiedad, planta y equipo, los siguientes aspectos:

(...)

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 (...)” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el numeral 1.1.9 del Instructivo 002 del 2015, presenta las alternativas de medición de las propiedades, planta y equipo para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Régimen de Contabilidad Pública Precedente

Los hechos económicos, transacciones u operaciones acaecidas hasta 31 de diciembre de 2017, debieron ser tratados como bienes de uso permanente sin contraprestación; para

esto, los registros contables que las entidades debieron adelantar en su momento, corresponden:

- Dirección Nacional de Inteligencia como entidad que entrega los activos

El registro contable que la Dirección Nacional de Inteligencia, en el momento de la transferencia debió hacer Transferencia de dominio de los bienes y a título gratuito, corresponde a un débito en la subcuenta 168508-Equipos de transporte, tracción y elevación de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1675- EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN. La diferencia se debió registrar en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta 311570-Equipos de transporte, tracción y elevación de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta 199970- Equipos de transporte, tracción y elevación de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Por su parte, la Dirección Nacional de Inteligencia 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).

- Gobernación del Tolima como entidad que recibe los activos

La Gobernación del Tolima, debió registrar en su momento un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1675- EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, y un crédito en la subcuenta 312531-BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Las entidades de gobierno 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 el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones y las normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos, anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, expedido por la CGN.

Ahora bien, para evaluar si existe o no control por parte de la Gobernación del Tolima a efectos de seguir reconociendo los bienes como activo en el estado de situación financiera, 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.

Si en consonancia con lo expresado en el párrafo anterior, efectivamente la Gobernación del Tolima es quien ostenta el control de los bienes, la Dirección Nacional de Inteligencia para el periodo de transición, no debe adelantar ninguna actividad prevista en el numeral 1.1.9 Propiedades, planta y equipo del Instructivo 002 del 2015 para los bienes entregados a la Gobernación del Tolima.

Por su parte, la Gobernación del Tolima, al tener el control de los activos, es quién debe adelantar las actividades previstas en el numeral 1.1.9 Propiedades, planta y equipo del Instructivo 002 del 2015, a efectos de determinar los saldos iniciales de los bienes en el periodo de transición, así mismo, les deberá aplicar la norma de Propiedades, planta y equipo contenida en la Resolución N°484 de 2017 y sus modificaciones.

CONCEPTO No. 20182300003111 DEL 07-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Bienes históricos y culturales Inversiones e instrumentos derivados Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Antigüedad máxima de los avalúos realizados con anterioridad a la fecha de transición, con base en el Régimen de Contabilidad Pública precedente para ser actualizados bajo las alternativas del Instructivo N° 002 de 2015.

	Posibilidad de incorporar los avalúos de propiedades, planta y equipo a los estados financieros después de la fecha de transición. Reconocimiento contable de bienes históricos y culturales para los cuales no es posible establecer un valor fiable. Determinación de vidas útiles bajo el nuevo Marco Normativo. Depreciación de bienes que no se encuentran en uso. Tratamiento contable de los aportes en empresas no societarias. Posibilidad de ajustar valores en la cuenta 3145- IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN durante el periodo de aplicación del nuevo Marco Normativo. Estimación del flujo de efectivo futuro para el deterioro de las cuentas por cobrar.
--	---

Doctor

FRANCISCO MEJÍA YEPES

Jefe de Oficina

Contaduría General del Municipio de Santiago de Cali

Cali - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550004048-2 del 4 de septiembre de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“1. En la elaboración el estado de situación financiera de apertura del Municipio de Santiago de Cali, una de las alternativas para reconocer los activos es el valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. Como el Municipio de Santiago de Cali ha realizado avalúos en años anteriores a la fecha de transición, agradecemos indicar, ¿Cuál es la antigüedad máxima de tales avalúos para que puedan ser tomados para la elaboración de dicho ESFA?

Esta inquietud se debe por cuando en el Municipio de Santiago de Cali, existen avalúos de bienes inmuebles realizados en los años 2013, 2014, 2015 y 2016; considerando estas fechas, podría los valores de estos avalúos tomarse como valor de mercado para el estado de situación financiera de apertura?

2. En el proceso de identificación y valoración de activos fijos del Municipio bajo el nuevo marco normativo, existen activos (especialmente terrenos y edificaciones de propiedad, planta y equipo) cuyo valor en libros podría diferir de su valor real, activos sobre los cuales

a la fecha de transición y elaboración del ESFA no se contaría con su valor de mercado. Bajo el contexto que, para los entes territoriales, no se cuenta con un año de transición como tal, sino de aplicación directamente ¿dichos avalúos pueden ser incorporados en el estado financiero bajo el nuevo marco normativo en el año de aplicación, es decir 2018? (...)

3. El Municipio de Santiago de Cali, cuenta con bienes históricos y culturales de los cuales no se tiene un valor en libros y tampoco es posible establecer su costo, lo anterior como consecuencia de que algunos fueron donados y no se cuenta con la información disponible que permita asignar un valor de mercado. Por lo tanto ¿estos bienes pueden ser incorporados en el estado financiero de apertura ESFA, con un valor “simbólico”, es decir, un valor distinto a cero que permita reconocerlos a nivel contable, pero sin que ello represente la realidad económica de los mismos?, o ¿en su defecto a valor cero “0” pesos?

4. En el Régimen de contabilidad precedente, se establecieron vidas útiles para los activos depreciables o amortizables, ¿para el nuevo marco normativo para entidades de gobierno, la Contaduría establecerá nuevas vidas útiles?

5. ...El Municipio de Santiago de Cali, en el desarrollo de sus actividades como ente territorial adquiere bienes muebles, que no han sido asignados a un responsable o persona que se beneficiará de su uso, los cuales pueden permanecer en bodega por periodos que pueden superar los 360 días.

Entre los activos que se encuentran en estas condiciones tenemos vehículos y motos, para los cuales establecer un método de línea recta en función de su disponibilidad no es viable; teniendo en cuenta lo anterior, solo para estos dos grupos de activos ¿es posible establecer un método de depreciación en función del uso y no se la disponibilidad para su uso?

6. El Municipio de Santiago de Cali es el propietario de las Empresas Municipales de Cali-EMCALI E.I.C.E. E.S.P. participación que no se encuentra registrada en los Estados Financieros del Municipio, de igual manera el Municipio posee inversiones en otras entidades no societarias.

Por lo anterior, y con el fin de reflejar información fiel para la aplicación del nuevo marco normativo, solicitamos aclarar cómo se debe registrar y revelar este tipo de participaciones, dado que:

- El nuevo marco normativo en su literal 6 inversiones en controladas, cita “Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en empresas públicas societarias, sobre las que el inversor tiene influencia significativa”. De acuerdo con este texto, ¿si la participación no es en una empresa societaria, no se podría reconocer dicha inversión en el

estado financiero, aún cuando se tiene claro que el Municipio tiene el control de dicha entidad?

- Para efectos de los análisis que se están llevando a cabo se define que se tiene el control, por cuanto se cumple la definición del capítulo mencionado anteriormente “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.”, definición que deja expuesta la posibilidad de tener control en una entidad aun cuando no se tiene una relación directa vía participación en patrimonio.

7. La resolución 107 de marzo de 2017, en su párrafo 2.2 Depuración contable durante el 2018 sobre la información financiera del 2017, cita que las incorporaciones se registrarán en la cuenta que identifique el bien, derecho y obligación: afectando la cuenta 3105 para la corrección de errores y la cuenta 3145 por las diferencias que se encuentren en mediciones y reconocimientos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. De acuerdo con el instructivo 002 de 2015, los valores que se identifiquen producto de la aplicación del nuevo marco normativo para entidades del gobierno afectarán la cuenta 3145, sin embargo, se entiende en esta resolución que esta cuenta sufrirá variaciones en su saldo después del balance de apertura por la depuración realizada durante el 2018, ¿se entendería esto como un periodo de transición afectando la misma cuenta de aplicación?

Solicitamos aclarar el tratamiento contable para la cuenta contable 3145, ya que la norma citada expresa “durante el año 2018”, lo cual genera confusión, por cuanto se podría inferir que, durante el año 2018, la cuenta 3145 podría presentar nuevos registros contables permitiendo inclusive que aquellos ajustes que no pudiesen ser realizados al momento de construir el estado de situación financiera de apertura, sean efectuados durante este periodo.

8. En el caso de las cuentas por cobrar en su medición posterior, el nuevo marco normativo establece que estas “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”, para el cálculo del dicho deterioro, ¿Cuál deberá ser la fecha final del flujo en las siguientes situaciones?

- La fecha de corte de los estados financieros para los cuales se está presentando información
- La fecha final de acuerdo al estado de cartera en el momento de su evaluación.
 - a. Cartera de corto plazo, que se volvió posteriormente de largo plazo (sin fecha definida de recaudo).
 - b. Cartera cuya fecha de pago no se conoce.

9. Para los casos expuestos en el numeral anterior, ¿la fecha de inicio para estimación de los flujos deberá ser la fecha de creación de la cartera como tal?

Si dicha cartera, posteriormente cuenta con un plan de pagos establecido (acuerdo de pago), y este en algún momento no es cumplido, dando así posibles indicios de deterioro, ¿la fecha de inicio para la estimación de los flujos, deberá ser la del acuerdo de pago? O ¿se mantendrá la fecha de origen de la cartera?”

CONSIDERACIONES

PREGUNTA 1 y 2

El Instructivo N° 002 de 2015 emitido por la CGN, cuya fecha de transición es modificada por la Resolución N° 693 de 2016, expresa que el citado documento tendrá aplicación una única vez durante el primer periodo de aplicación, por lo cual en el numeral 1., establece lo siguiente: “(...) 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 2018. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Con respecto a las propiedades, planta y equipo, el numeral 1.1.9. del Instructivo, menciona:

“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. 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 2017, 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 2017, 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 2017 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 de texto)

PREGUNTA 3

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala en el numeral 6.1.1 la definición de 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. (...)”

El numeral 6.2. del citado Marco Conceptual define los criterios de reconocimiento de los elementos en los estados financieros, así:

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad. (...)

La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. 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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, menciona lo siguiente en el numeral 12.1. sobre el reconocimiento de los Bienes Históricos y Culturales:

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. (...)

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... (...)” (Subrayado fuera de texto)

PREGUNTA 4

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y

sus modificaciones, expresa:

“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 posempleo 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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

PREGUNTA 5

“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... (...)

27. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se

incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción. (...)” (Subrayado fuera de texto)

PREGUNTA 6

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

“5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones que la entidad tiene en empresas societarias, que le permiten ejercer control sobre las decisiones de la entidad receptora de la inversión.

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

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

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

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

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

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en empresas societarias, sobre las que el inversor tiene influencia significativa, y no son controladas ni constituyen una participación en un negocio conjunto.

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

3. Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando se posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la asociada, con independencia de que exista otro inversor con una participación mayoritaria. Para tal efecto, se considerarán los derechos de voto potenciales del inversor, así como los mantenidos por otras partes. Los derechos de voto potenciales que se considerarán son aquellos que se puedan ejercer o convertir de inmediato y se excluirán aquellos que tengan restricciones legales o contractuales, tales como el condicionamiento a sucesos futuros o la posibilidad de ejercitarse solo hasta una fecha posterior.

Por su parte, se presumirá que la entidad no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente, menos del 20% del poder de voto de la asociada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia.

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

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

7.2. Negocios conjuntos

7.2.1. Reconocimiento

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

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

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

PREGUNTA 7

La Resolución N° 107 de 2017, "Por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 y se modifican los Catálogos Generales de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018" expedida por la CGN, señala lo siguiente:

"2.2 Depuración contable durante el 2018 sobre la información financiera del 2017

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2018 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2017 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

a) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que incorporar bienes, derechos u obligaciones, ello se hará teniendo en cuenta los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015. Para tal efecto, dichas incorporaciones se registrarán en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación, afectando:

“(...) 2) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN por la diferencia que exista entre i) el valor del bien, derecho u obligación conforme a los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015, y ii) el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007. (...)

Lo anterior, sin perjuicio de la aplicación del Instructivo 002 de 2015, en lo relacionado con la determinación de los saldos iniciales y la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación. “(Subrayado fuera de texto)

El Instructivo N° 002 de 2015 emitido por la CGN, cuya fecha de transición es modificada por la Resolución N° 693 de 2016, menciona:

“... El presente Instructivo tendrá aplicación una única vez durante el primer periodo de aplicación.

Para facilitar la aplicación de este instructivo, los destinatarios del mismo tendrán como referente, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos anexas a la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 3145 - IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, así: “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. (...)”

PREGUNTAS 8 Y 9

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala en los párrafos 4 y 5 del numeral 2.4. del Capítulo II los siguientes criterios de medición posterior de las cuentas por cobrar:

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

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. ... (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. Antigüedad máxima de avalúos realizados bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, para ser actualizados de acuerdo con la alternativa iii del instructivo N° 002 de 2015:

De acuerdo con la alternativa iii) del Instructivo N° 002 de 2015, la entidad podrá medir las propiedades, planta y equipo en la fecha de transición al valor actualizado en un periodo anterior siempre que este valor sea comparable 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. Lo anterior, no impone restricción temporal para la actualización

del valor de avalúos realizados con anterioridad a la fecha de transición, siempre y cuando se cumplan las condiciones de comparabilidad señaladas.

2. Incorporación de avalúos realizados posteriormente a la fecha de transición al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El Instructivo N° 002 de 2015, ofrece tres alternativas de medición para las propiedades, planta y equipo en la fecha de transición: 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 y 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; la entidad deberá aplicar una de las tres alternativas de medición para determinar el valor de estos activos a 1 de enero de 2018.

Si la entidad decide tomar la alternativa N° ii, es decir, valor de mercado, costo de reposición o costo de reposición a nuevo depreciado para la medición de las propiedades, planta y equipo en la fecha de transición, mediante la realización de un avalúo a los bienes, pero no efectuó la medición y ajuste en la fecha de transición, entonces la entidad podrá tomar los avalúos realizados con posterioridad a esta fecha y realizar el ajuste correspondiente a los saldos iniciales, afectando la cuenta 3145- IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, siempre y cuando la fecha de aplicación del valor del avalúo incorpore el 1 de enero de 2018 y se garantice el reporte de información de los saldos iniciales a la CGN de forma consistente y en los plazos correspondientes.

3. Reconocimiento contable de los bienes históricos y culturales que no pueden ser medidos de forma fiable:

Para la clasificación y registro contable de los bienes en la categoría de bienes históricos y culturales, la entidad debe revisar el cumplimiento de todas las características de reconocimiento, es decir, que sean recursos controlados por la entidad, de los cuales se espera obtener un beneficio económico o un potencial de servicio futuro, que exista un acto administrativo que los declare como bienes históricos y culturales, y que su medición monetaria sea fiable; en consecuencia, si para la entidad no es posible realizar una medición monetaria fiable de los recursos definidos como bienes históricos y culturales, no podrá reconocerlos en los estados financieros, razón por la cual, deberá llevar un control netamente administrativo de los mismos. Adicionalmente, mediante las revelaciones la entidad deberá tener claramente sustentada la razón de la imposibilidad para determinar el valor de los bienes mencionados.

4. Determinación de vidas útiles:

La CGN, no predeterminará vidas útiles para los activos depreciables o amortizables, toda vez que bajo el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la vida útil es una estimación contable que deberá realizar la entidad para cada uno de los estos activos, de manera individual, teniendo en cuenta el periodo durante el cual la entidad espera utilizarlo. Dicha estimación deberá ser revisada como mínimo, al término de cada periodo contable, considerando las variaciones que pueden surgir con respecto al patrón de consumo de los beneficios económicos o del potencial de servicio de los activos.

Para determinar la vida útil de los activos, la entidad deberá tener en cuenta, entre otros factores, la utilización prevista, el desgaste físico esperado, la obsolescencia técnica o comercial y los límites legales o restricciones sobre el uso de los mismos.

5. Depreciación de bienes que no se encuentran en uso:

La depreciación de un activo de propiedades, planta y equipo iniciará cuando el bien esté disponible para el uso, a saber, cuando se encuentre en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad; por lo cual, si la entidad tiene un bien que está disponible para su uso, su depreciación deberá iniciar pese a que se encuentre en un periodo de inutilización, a menos que la entidad determine que el método de depreciación que mejor refleja el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo está en función de su uso.

Con base en lo anterior, si para alguno de los bienes depreciables el método de depreciación se define en función de su uso, como es el caso del método por unidades de producción, la depreciación podrá cesar en el periodo en el cual el bien no esté siendo utilizado por la entidad.

6. Tratamiento de aportes a empresas no societarias:

En los casos en los que se efectúan aportes para la constitución de algún ente, que no están respaldados por instrumentos de patrimonio, como en el caso de los aportes realizados a las empresas no societarias, no se podrá reconocer una inversión en controladas, asociadas o negocios conjuntos, por tal razón, la entidad deberá reconocer dicho aporte como un gasto en la subcuenta 589009-Aportes en entidades no societarias, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Con base en lo anterior, para que una entidad pueda reconocer una inversión en controlada, asociada o negocio conjunto, debe poseer una participación patrimonial en una empresa

societaria, de lo contrario no podrá reconocer inversión alguna, pese a que la entidad pudiese dirigir o intervenir en las decisiones de política financiera o de operación.

Ahora bien, si la entidad tiene una inversión en una empresa societaria, 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, asociada o negocio conjunto, razón por la cual, la entidad deberá considerar factores adicionales y utilizar su juicio profesional, para determinar de qué tipo de inversión se trata.

Dentro de los aspectos que deberá tener en cuenta la entidad 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 una empresa societaria se clasificará como una inversión en controlada, si a partir del juicio profesional empleado por el Municipio, 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 Municipio ejerce influencia significativa sobre una empresa societaria, se requiere corroborar si este posee directamente o a través de sus subsidiarias el 20% del poder de voto en la Empresa.

Ahora bien, es posible que el Municipio no posea directa o indirectamente el 20% del poder de voto en la empresa societaria, pero logre argumentar la existencia de influencia

significativa sobre la misma, utilizando una o varias de las siguientes premisas:

- El Municipio tiene representación en el órgano de dirección de la Empresa.
- El Municipio participa en los procesos de fijación de las políticas de la Empresa.
- El Municipio efectúa transacciones significativas con la Empresa.
- El Municipio intercambia personal directivo con la Empresa.
- El Municipio suministra información esencial para la operación de la empresa.

En razón de lo expuesto, corresponde al Municipio efectuar un análisis integral de las diferentes circunstancias que podrían confirmar la existencia de influencia significativa sobre una empresa societaria, 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 Municipio ejerce control conjunto sobre una empresa societaria, 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 Municipio 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 y sus consideraciones, el cual fue transcrito en la sección de consideraciones de este concepto.

Así lo anterior, corresponde al Municipio emplear su juicio profesional para clasificar las participaciones que tiene en empresas societarias, pues dependiendo de las circunstancias específicas que puedan presentarse en un momento determinado podría clasificarse en una u otra categoría.

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

7. Afectación de la cuenta 3145- IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, después de la fecha de transición:

Con base en lo señalado en la Resolución N° 107 de 2017 expedida por la CGN, la cuenta 3145- IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, se podrá afectar durante el periodo 2018, por causa de la depuración contable que efectúe la entidad en el transcurso del año, para los ajustes de incorporación de bienes, derechos y obligaciones. Dicha afectación se realizará por la diferencia que exista entre i) el valor del bien, derecho u obligación conforme a los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015, y ii) el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública.

Dado lo anterior, es importante señalar que el propósito de la Resolución mencionada, al dejar afectar la cuenta 3145- IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN después de la fecha de transición, no es precisamente permitir que se efectúen ajustes que no fueron realizados por la entidad a 1 de enero de 2018, si no que su objetivo es que se incorporen bienes, derechos y obligaciones que no estaban en la contabilidad de la entidad y así reflejar la realidad económica en cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

Así pues, la entidad debió realizar los ajustes contables por efectos de la transición al nuevo Marco Normativo el 1 de enero de 2018, de acuerdo con las disposiciones del Instructivo N° 002 de 2015; sin embargo, si los ajustes no se realizaron en la fecha de transición, la entidad

podrá afectar la cuenta 3145- IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN con posterioridad al 1 de enero de 2018, siempre y cuando estos ajustes se realicen antes del reporte de los saldos iniciales a la CGN, garantizando que la información que se entregue a esta entidad cumpla con lo dispuesto en la Norma.

8. y 9. Determinación del flujo de efectivo futuro estimado para el cálculo de deterioro de las cuentas por cobrar:

A fin de determinar los flujos de efectivo futuros estimados, de las cuentas por cobrar que tienen indicios de deterioro, la entidad deberá realizar una estimación de los periodos en los cuales espera recaudar los recursos, así como de las cuantías correspondientes que recibirá en cada uno de dichos periodos. Posteriormente, tomando como factor de descuento la tasa de interés de mercado, que puede ser la que se aplica a instrumentos similares, deberá calcular el valor presente de dichos flujos y compararlo con el valor en libros de las cuentas por cobrar; el exceso de este último con respecto al valor presente de los flujos de efectivo futuros, corresponderá al deterioro de valor. Si la entidad determina que existe deterioro, deberá revisar la estimación por lo menos al final de cada periodo contable.

Con base en lo anterior, la fecha de inicio del valor presente de los flujos futuros estimados, en cualquier caso, será la fecha para la cual la entidad va a presentar la información financiera, en la que se deberá incluir la estimación de deterioro, independientemente de la fecha en la que se originó la cartera o de los acuerdos de pago realizados, es decir, si se va a presentar información a 31 de diciembre, la fecha de inicio del valor presente de los flujos futuros será esta. Así mismo, la fecha final de los flujos futuros dependerá de la estimación que realice la entidad con respecto a los periodos en los cuales espera recibir el pago de los recursos, tal como se menciona en el párrafo inmediatamente anterior.

CONCEPTO No. 20182000019681 DEL 07-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Cuentas de orden acreedoras Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento de los hechos económicos originados en desarrollo de los contratos de

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

766

Compilación a 31 de diciembre de 2018

		administración, operación y conservación de los distritos de adecuación de tierras, suscritos por la Agencia de Desarrollo Rural ADR con diferentes las asociaciones de usuarios. Depuración contable permanente
--	--	---

Doctora
SANDRA PATRICIA BORRÁEZ DE ESCOBAR
Secretaria General
Agencia de Desarrollo Rural ADR
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550000213-2 del 24 de enero de 2018, donde consulta a la CGN sobre los siguientes asuntos:

1. Procedimiento contable para el reconocimiento de los hechos económicos originados en cumplimiento de los contratos de administración, operación y conservación de los distritos de adecuación de tierras DAT suscritos a cargo de la Agencia de Desarrollo Rural ADR, suscritos con distintas asociaciones de usuarios de esos distritos, ordenados en atención a lo dispuesto por la Ley 41 de 1993, para desarrollar los proyectos de inversión: C-1709-1100-2 “Administración, conservación y operación de distritos de riego y drenaje a nivel nacional” y C-1709-1100-3 “Análisis, diseño y construcción de distritos de riego y drenaje a nivel nacional - Fondo Nacional de Adecuación de Tierras”.
2. Procedimiento para efectos de realizar la depuración de los diferentes elementos que componen la estructura del Estado de Situación Financiera de la ADR, tales como las propiedades, planta y equipo, las cuentas por cobrar a cargo de la ADR, incluida la cartera recibida del Incoder y la que debe gestionar en atención a lo acordado con las asociaciones de usuarios de los DAT. Respecto de esta última consulta si es válido aplicar lo establecido en la Resolución N° 107 del 30 de marzo de 2017 que trata el proceso de depuración contable en las entidades territoriales, en desarrollo de lo establecido por el Artículo 355 de la Ley N° 1819 de 2016.
3. En relación con los reportes financieros que deben entregar las Asociaciones la ADR, con referencia a los recursos públicos que éstas manejan, pregunta si éstas deben observar y aplicar el marco normativo expedido para entidades de gobierno por la Contaduría General de la Nación CGN, mediante Resolución N° 533 de 2015.

CONSIDERACIONES

1. Aspectos legales relacionados con los contratos de administración, operación y conservación suscritos por la Agencia de Desarrollo Rural ADR con asociaciones de usuarios de los distritos de adecuación de tierras:

Los Artículos 4º y 5º de la Ley 41 de 1993, al definir un Distrito de Adecuación de Tierras DAT, señaló lo siguiente:

“ARTÍCULO 4o. DISTRITO DE ADECUACIÓN DE TIERRAS-CONCEPTO. La delimitación del área de influencia de obras de infraestructura destinadas a dotar un área determinada con riego, drenaje o protección contra inundaciones; para los fines de gestión y manejo, se organizará en unidades de explotación agropecuaria bajo el nombre de Distritos de Adecuación de Tierras.

ARTÍCULO 5o. USUARIOS DEL DISTRITO. Es usuario de un Distrito de Adecuación de Tierras toda persona natural o jurídica que explote en calidad de dueño, tenedor o poseedor, acreditado con justo título, un predio en el área de dicho Distrito. En tal virtud, debe someterse a las normas legales o reglamentarias que regulen la utilización de los servicios, el manejo y conservación de las obras y la protección y defensa de los recursos naturales.

PARÁGRAFO. El usuario de un Distrito de Adecuación de Tierras, será solidariamente responsable con el propietario del predio, de las obligaciones contraídas por servicios con el Distrito en el respectivo inmueble.” (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, la citada Ley 41 de 1993, en el Artículo 20º, que define la organización de las asociaciones de usuarios, señala lo siguiente:

"Artículo 20. ASOCIACIÓN DE USUARIOS. Los usuarios de un Distrito de Adecuación de Tierras estarán organizados, para efectos de la representación, manejo y administración del Distrito, bajo la denominación de asociación de usuarios. Todo usuario de un Distrito de Adecuación de Tierras adquiere por ese solo hecho la calidad de afiliado de la respectiva asociación y, por lo mismo, le obligan los reglamentos y demás disposiciones que se apliquen a dichos organismos y a sus miembros.

Así mismo, el Artículo 22º de la misma norma le prescribe como funciones de tales asociaciones, indicando, entre otras, las siguientes:

"Artículo 22. FUNCIONES DE LAS ASOCIACIONES. Las asociaciones de usuarios de los Distritos de Adecuación de Tierras tendrán, además de las que les asignen otras normas, las siguientes funciones: (...) 4. Administrar, operar y mantener los Distritos de Adecuación de

Tierras una vez terminados o antes, cuando entre en funcionamiento una parte del proyecto de manera que permita el aprovechamiento de las obras.(...)" (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, para conocer el alcance de lo pactado en los contratos de administración, operación y conservación suscritos conforme lo dispuesto en la Ley 41 de 1993, la Agencia de Desarrollo Rural ADR presentó copia del Contrato de administración, conservación y operación N° 528 de 2017, suscrito por esta entidad con la Asociación de Usuarios del Distrito de Adecuación de los Municipios de Roldanillo-La Unión-Toro -ASORUT, el que en la cláusula Primera, dispone lo siguiente:

“PRIMERA.- OBJETO DEL CONTRATO. Administrar, Operar y Conservar el Distrito de Adecuación de los Municipios de Roldanillo-La Unión-Toro, localizado en el departamento del Valle del Cauca, que será ejecutado por la ASOCIACIÓN DE USUARIOS DEL DISTRITO DE ADECUACIÓN DE LOS MUNICIPIOS DE ROLDANILLOLA UNIÓN-TORO -ASORUT, ejecutara el contrato con autonomía y bajo su responsabilidad conforme a lo estipulado en la Ley 41 de 1993 y los documentos del contrato.

PARÁGRAFO 1: ALCANCE DEL OBJETO- En el marco de la ejecución del presente convenio se adelantarán las siguientes actividades: **Administración del distrito:** La administración de un distrito es el conjunto de actividades que tienen como propósito soportar desde la perspectiva contable, financiera, legal, ambiental, administrativa, la operación y conservación del distrito y garantizar los bienes y servicios necesarios para la prestación del servicio público de adecuación de tierras. **Operación del distrito:** La operación del distrito se define como el conjunto de actividades que tiene como objetivo, la entrega oportuna del agua necesaria para satisfacer los requerimientos de las actividades agropecuarias desarrolladas dentro del área de influencia del Distrito. **Conservación del Distrito:** La conservación de las obras de un Distrito de Adecuación de Tierras se define como el conjunto de actividades tendientes a sostener, en condiciones óptimas de servicio y funcionamiento la infraestructura, sus equipos e instalaciones, para proporcionar un servicio oportuno, eficiente y eficaz en las áreas beneficiadas, con la finalidad de sostener o incrementar la producción y productividad agrícola bajo riego.” (Subrayados fuera de texto)

El mismo contrato, en las cláusulas Séptima y Octava, se acordó lo siguiente:

“SÉPTIMA.- VALOR Y FORMA DE PAGO- A. VALOR. El valor del contrato a suscribir será igual a la suma que recaude efectivamente ASORUT durante la vigencia del contrato; sin embargo su monto inicial será igual al presupuesto que apruebe la agencia para el primer año de vigencia del contrato, para el segundo año será lo aprobado en la resolución del

presupuesto expedido por LA AGENCIA y así sucesivamente hasta alcanzar el tiempo de vigencia del contrato.

PARÁGRAFO: Las partes de común acuerdo, para efectos de la ejecución del presente contrato adoptaran la Resolución 557 del 28 de diciembre de 2016 "Por la cual se aprueban los presupuestos ordinarios de Administración, Operación y Conservación y el valor de las tarifas para el año 2017, del Distrito de Adecuación de Tierras de Gran Escala del Roldanillo-La Unión-Toro, Administrado por la Asociación de Usuarios de ASORUT." para el año 2017.

B. FORMA DE PAGO: La contraprestación del servicio prestado por ASORUT será el 5% (cinco por ciento) de los recursos que mensualmente se capten por concepto de tarifas, de los cuales se hará transferencia al patrimonio de ASORUT cuando el supervisor lo autorice por escrito, previa presentación y aprobación de la siguiente documentación: A. Informe de ejecución mensual de que trata el numeral 10 de las obligaciones específicas de ASORUT. B. Recibos de pago por concepto de aportes al sistema de seguridad social en salud, pensión y al sistema de riesgos laborales y aportes parafiscales si a ello hubiere lugar. C. Cuenta de cobro o factura, según sea el caso. D. Demás documentación o soportes que establezca la ley o el reglamento. Los documentos mencionados deberán ser enviados dentro de los cinco (5) primeros días hábiles de cada mes. Una vez validada esta información, y dada la autorización de transferencia de los recursos de contraprestación del servicio, el supervisor remitirá esta documentación a la Vicepresidencia de Gestión Contractual, junto con la respectiva Certificación de recibo a satisfacción de los informes de actividades, suscrito por el supervisor, para que repose en la carpeta del contrato.

OCTAVA. - RECAUDOS. -Se refiere a la suma que recaude ASORUT por concepto de tarifas fijas, volumétricas y otros ingresos propios del distrito (a los usuarios y/o a la asociación) y otros ingresos, conforme a los criterios establecidos en los reglamentos que se expidan para este efecto. **PARÁGRAFO:** De los recaudos efectuados, ASORUT destinará hasta el 25% en el componente de administración del Distrito." (Subrayados fuera de texto)

2. Aspectos contables aplicables a los hechos que surgen de los contratos de administración, operación y conservación de los distritos de adecuación de tierras

De otro lado en la normatividad contable pública que deben aplicar las entidades de gobierno, en el numeral 6.1.1 del Marco conceptual dispuesto como anexo de la Resolución N° 533 de 2015, al definir los activos se señala lo siguiente:

"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. (...)." (Subrayados fuera de texto)

Las normas dispuestas en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las que se anexaron a la Resolución N° 533 de 2015, en el Capítulo V Otras Normas, en el numeral 1 de la norma relativa a los acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, en los párrafos 1 y 2, se dispone 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.
3. Los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos."

En el numeral 1.1 de la norma antes citada, párrafo 3, respecto de la medición de los activos entregados en concesión, se señala lo siguiente:

- "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.” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, en el numeral 1.2 de la norma citada, párrafos 7 al 10, respecto del reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión, la norma señala lo siguiente:

- “7. 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.
8. Como contraprestación, de conformidad con los términos del acuerdo, la entidad concedente puede compensar al concesionario por el activo que proporcione o por la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (pasivo financiero) o b) cediendo al concesionario el derecho a obtener ingresos producto de la explotación del activo en concesión o de otro activo generador de ingresos (cesión de derechos de explotación al concesionario).
9. Si la entidad concedente realiza pagos directos al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión y, a su vez, le cede derechos para explotar dicho activo u otro activo generador de ingresos, reconocerá separadamente la parte que corresponde a pasivo financiero y la parte que corresponde a pasivo diferido. El valor inicial del pasivo total será el mismo valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente reconocido como activo, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, en el numeral 1.2.2 de la norma citada, párrafos 14 y 15, respecto del Tratamiento contable de cesión de derechos de explotación al concesionario, la norma señala lo siguiente:

- “14. 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.

15. 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.” (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, en el numeral 1.3, de la norma citada, párrafos 20 y 21, respecto del reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo, la norma señala lo siguiente

“20. Si la entidad concedente compensa al concesionario por la operación y mantenimiento del activo en concesión a través de valores específicos o cuantificables durante el plazo del acuerdo de concesión, reconocerá los ingresos y gastos asociados a la operación y mantenimiento del activo en concesión en el periodo en que estos se generen. Por su parte, si la entidad concedente compensa al concesionario a través de la cesión de los derechos a obtener ingresos por la explotación del activo en concesión o de otro activo que genere ingresos, reconocerá como ingreso únicamente la amortización del pasivo diferido, por tanto, no reconocerá ingresos y gastos generados por la operación y mantenimiento del activo.

21. En los acuerdos de concesión en los cuales se compense al concesionario a través de la cesión de los derechos a obtener ingresos por la explotación del activo en concesión y parte de estos ingresos deban ser transferidos como contraprestación a la entidad concedente, esta reconocerá un ingreso por la amortización del pasivo diferido y, adicionalmente, reconocerá un ingreso por los recursos a recibir del concesionario.
22. En el caso de que los activos en concesión se entreguen únicamente para operación o mantenimiento, se reconocerán los ingresos y gastos asociados en el periodo en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar.” (Subrayados fuera de texto)

3. Saneamiento contable

La Ley 1819 de 2016, establece en su Artículo 355 que:

“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 1753 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 del texto).

Respecto de la gestión de cobro coactivo a cargo de la ADR, es importante recordar que el Decreto N° 445 de 2017 "Por el cual se adiciona el Título 6 a la Parte 5 del Libro 2 del Decreto 1068 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público y se reglamenta el parágrafo 4° del artículo 163 de la Ley 1753 de 2015, sobre depuración definitiva de la cartera de imposible recaudo de las entidades públicas del orden nacional", establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 2.5.6.2. Ámbito de Aplicación. El presente Decreto aplica a las entidades públicas del orden nacional, con excepción de las entidades financieras de carácter estatal, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las entidades en liquidación.

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.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el numeral 3.2.15 del anexo de la Resolución N° 193 de 2016, mediante la cual la CGN expidió el “Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, señala lo siguiente:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

Obligaciones

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

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

4. Reportes financieros a cargo de las asociaciones de usuarios de los distritos de adecuación de tierras

Frente al proceso contable que deben desarrollar a las asociaciones de usuarios de los distritos de adecuación de tierras, se debe considerar que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública CTCP, dado su carácter de Organismo de Normalización Técnica de Normas de Contabilidad, de Información financiera y de aseguramiento de la información que deben aplicar las entidades de naturaleza privada, de acuerdo con lo previsto en Decreto único 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015, 2131 y 2132 de 2016, es la entidad que tiene la facultad para absolver las consultas que se formulen en desarrollo de la aplicación de los marcos normativos de información financiera y de aseguramiento de la información, y el numeral 3º del Artículo 33 de la Ley 43 de 1990, que señala como una de sus funciones el de servir de órganos asesor y consultor del Estado y de los particulares en todos los aspectos técnicos relacionados con el desarrollo y el ejercicio de la profesión

El citado Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en el concepto CTCP 10-01117-2017 de fecha 30 de agosto de 2017 señaló lo siguiente:

“Las entidades sin ánimo de lucro, para las que disposiciones legales han establecido llevar contabilidad, y que antes de la expedición de los nuevos marcos de información financiera aplicaban los principios contenidos en el Decreto 2649 de 1993, al cesar la aplicación de este marco de principios, deberán clasificarse en alguno de los Grupos y elaborar sus EFPG con fundamento en estos marcos normativos. Aun cuando no prohíbe que estas entidades apliquen el marco de principios del Grupo 1, lo más probable es que la mayoría de entidades sin ánimo de lucro deban ser clasificadas en los Grupos 2 o 3, un marco de principios distinto del que se aplica en el ámbito internacional para las entidades en las bolsas de valores del mundo.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Del análisis de las características del contrato de administración, conservación y operación N° 528 de 2017, suscrito por la Agencia de Desarrollo Rural ADR con la Asociación de Usuarios del Distrito de Adecuación de los Municipios de Roldanillo-La Unión-Toro - ASORUT, se observa lo siguiente:

A. Para el desarrollo del contrato, la ADR entrega a la Asociación de Usuarios toda la infraestructura física que comprende el DAT, para que esa Asociación proporcione un servicio en nombre de esta Agencia, entidad que tiene la competencia legal para el suministro del mismo.

B. La ADR controla o regula el servicio que debe proporcionar la Asociación de Usuarios con la infraestructura que conforma el DAT, los destinatarios, la tarifa del mismo y cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión, por cuanto tiene la titularidad sobre tales bienes.

C. La Asociación de Usuarios recibe una contraprestación o compensación por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión y, al liquidar el acuerdo, debe reintegrar a la ADR el conjunto de bienes que conforma el DAT, además de los remanentes de cartera pendiente de cobro en esa fecha.

D. Por la operación y conservación del DAT, la ADR no se comprometió incondicionalmente a remunerar a la Asociación respectiva (concesionaria) mediante el pago de valores específicos o cuantificables durante el plazo del acuerdo, razón por la cual no surge en contra de la ADR un pasivo financiero.

E. Tampoco surge un pasivo diferido en contra de la ADR por cuanto en el contrato no se pactó la construcción de un nuevo activo, ni se autoriza a la Asociación a mejorar, ampliar o adicionar el Distrito entregado, con independencia que la ADR haya cedido el derecho a obtener ingresos producto de la explotación del DAT.

F. La ADR compensa a la Asociación de usuarios mediante la cesión del monto recaudado por esta última durante la vigencia del contrato, como resultado del cobro de la facturación por los servicios prestados a los diferentes usuarios del respectivo DAT.

G. El recaudo incluye la recuperación de cartera vencida o por la facturación presentada en periodos anteriores.

H. La gestión de cobro jurídico de la cartera vencida debe adelantarla ADR por cuenta de la respectiva Asociación de Usuarios. El monto obtenido por este cobro hará parte de los recaudos con lo que se remunera a la Asociación.

Con fundamento en el análisis de las características del contrato de administración, conservación y operación N° 528 de 2017, suscrito por la Agencia de Desarrollo Rural ADR con la Asociación de Usuarios del Distrito de Adecuación de los Municipios de Roldanillo-La Unión-Toro -ASORUT, se concluye que este se asimila a un contrato de concesión, razón por la que el procedimiento contable que debe aplicar la ADR para el reconocimiento de los hechos económicos que surgen del mismo, debe ser el siguiente:

1. Reconocimiento del activo entregado a la Asociación de usuarios

El Distrito de Adecuación de Tierras DAT entregado a una Asociación de usuarios deberá reclasificarse a la subcuenta que corresponda a la naturaleza de ese activo, en la Cuenta 1683 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN y, en relación con estos activos, la ADR atenderá todos los aspectos previstos por la Contaduría General de la Nación en la Norma de Propiedades, planta y equipo que contiene el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las normas dispuestas en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual la CGN adoptó el Marco normativo contable que deben atender las entidades de gobierno.

2. Reconocimiento de los ingresos por la facturación de los servicios prestados y de los gastos de administración, conservación y operación del DAT

Teniendo en cuenta que en el contrato suscrito por la ADR se pactó ceder el monto total recaudo a la Asociación de Usuarios durante el periodo contable como compensación por el desarrollo de las actividades desarrolladas por la Asociación en la conservación y operación DAT respectivo, a la Agencia estatal no le corresponde reconocer ingresos por la prestación del servicio o de los gastos generados por la operación y mantenimiento del activo.

Lo señalado anteriormente se justifica en el hecho que la Asociación, en cumplimiento del contrato, no entregará a la ADR una nueva infraestructura, ni efectuará inversiones para mejorar, ampliar o adicionar el DAT utilizado en la prestación de un servicio suministrado en nombre de la Agencia.

Tampoco surgen a favor de la ADR derechos por la prestación de los servicios, dado que ello se cedió a la Asociación y tampoco nacen obligaciones a cargo de esta Agencia que le obliguen a desprenderse de recursos.

3. Reconocimiento contable de la gestión de cobro coactivo de la cartera vencida

De conformidad con las consideraciones expuestas, es claro que el Artículo 355 de la Ley N° 1819 de 2016 puede ser aplicado únicamente por las entidades públicas del orden territorial, lo cual significa que esta norma no puede utilizarse como argumento para justificar el saneamiento contable en una entidad nacional, ni por otras que dependen de éstas, ya que adquieren la misma naturaleza.

Ahora bien, el Decreto N° 445 de 2017, cuyo ámbito de aplicación corresponde a las entidades públicas del orden nacional, podrá ser aplicado por la Agencia de Desarrollo Rural para la depuración de la cartera a su cargo, de forma complementaria con lo dispuesto en el numeral 3.2.15 del anexo de la Resolución N° 193 de 2016, mediante la cual la CGN

expidió el “Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, incluida la cartera originada en la prestación de los servicios por parte de las asociaciones de usuarios de los DAT.

Así las cosas, en atención a que de acuerdo con lo pactado en el contrato suscrito con una Asociación de Usuarios de un DAT, la ADR es la parte encargada de adelantar la gestión de cobro coactivo de la cartera vencida originada en la facturación del servicio prestado en su nombre por la Asociación respectiva, le corresponde reconocer cada proceso adelantado por la jurisdicción coactiva de la ADR, en la subcuenta 991590 - Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915 - ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito en la subcuenta 939090 - Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390 - OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, toda vez que correspondía a una obligación a su cargo que no tiene efectos sobre los resultados y situación financiera de esta entidad contable pública.

4. Depuración y contable permanente y sostenible

La Agencia de Adecuación de Tierras ADR, cuando al evaluar la confiabilidad de su información financiera, determina que esta no refleja la realidad económica, debe 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.

Para tal efecto, la ADR debe adelantar el procedimiento previsto por la CGN en el numeral 3.2.15 del anexo de la Resolución N° 193 de 2016, mediante el cual se adoptó el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, para ello se debe implementar una política contable operativa, en la que se señalen las instancias encargadas de su aprobación, las causales y las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las situaciones señaladas en la norma antes citada, la ADR debe ejecutar las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular

5. Proceso contable a cargo de las Asociaciones de Usuarios del Distrito de Adecuación de Tierras DAT.

En atención a las competencias asignadas a la Contaduría General de la Nación CGN en la CPN y la Ley N° 298 de 1996, la CGN no tiene facultad alguna para señalar aspectos relacionados con el proceso contable que deben desarrollar las Asociaciones de Usuarios de los Distritos de Adecuación de Tierras DAT, dado que se trata de entidades sin ánimo de lucro constituidas por particulares.

Al respecto, tal competencia corresponde al Consejo Técnico de la Contaduría Pública CTCP, dado su carácter de Organismo de Normalización Técnica de Normas de Contabilidad, de Información financiera y de aseguramiento de la información que deben aplicar las entidades de naturaleza privada, de acuerdo con lo previsto en Decreto único 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015, 2131 y 2132 de 2016; por tanto, es la entidad que tiene la facultad para las consultas que se formulen en desarrollo de la aplicación de los marcos normativos de información financiera y de aseguramiento de la información, y el numeral 3º del Artículo 33 de la Ley 43 de 1990, que señala como una de sus funciones el de servir de órganos asesor y consultor del Estado y de los particulares en todos los aspectos técnicos relacionados con el desarrollo y el ejercicio de la profesión, todo ello en consonancia con lo señalado por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en el Concepto CTCP 10-01117-2017 de fecha 30 de agosto de 2017.

CONCEPTO No. 20182000022051 DEL 05-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público
	SUBTEMAS	Determinación de saldos iniciales para los Bienes de Propiedad, planta y equipo y de Bienes de Uso Público seguí en Instructivo 002 de 2015. Reconocimiento de bienes sobre los cuales la entidad no tiene la titularidad.

Doctor
LUIS ALBERTO SEGURA BECERRA
Coordinador GIT Gestión Bienes Compras
Y Servicios Administrativos
Fondo de Pasivo Social Ferrocarriles Nacionales de Colombia
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

780

Compilación a 31 de diciembre de 2018

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550001328-2 del 20 de marzo de 2018, mediante la cual consulta:

“Con la promulgación y entrada en vigencia de la ley 1314 de 2009 y Resolución 693 de 2016 de la Contaduría General de la Nación, donde se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y aseguramiento de información aceptados en Colombia, involucrando el tema de las normas internacionales de Información Financiera - NIIF, la Entidad debe propender por suministrar información financiera con las características cualitativas fundamentales y de mejora; nos permitimos solicitar concepto a la Contaduría General de la Nación en el siguiente sentido:

Informarnos si continua vigente lo expuesto en la Resolución 354 de 2007 (Régimen de Contabilidad Pública) y que se confirmó en Doctrina Contable Pública Compilada del año 2012 concepto 201220000012411 de 04-05-12, marco conceptual PGCP, tema Normalización y Regularización de la Contabilidad Pública, Subtema Vigencia de los avalúos en Propiedad Planta y Equipo una vez derogada la circular externa No 060 de 2005, donde se establece que los avalúos de las propiedades, planta y equipo tienen una vigencia de tres (3) años como mínimo, con la excepción de realizarlos a aquellos bienes muebles cuyo valor sea inferior a treinta y cinco (35) salarios mínimos legales mensuales vigentes. Lo anterior igualmente por cuanto la Entidad no cuenta con los recursos suficientes para actualizar los avalúos.

En lo relacionado con los bienes inmuebles, el FPS-FNC, igualmente recibió de los Ferrocarriles Nacionales de Colombia, a nivel nacional, noventa y un (91) predios con escritura pública sin registrar en las oficinas de registro de Instrumentos de instrumentos públicos, en razón a no existir tradición de los mismos, es decir que se tiene solamente la posesión de los inmuebles; Algunos de ellos son bienes de interés cultural, catalogados como de uso público (Antiguas Estaciones Férreas) y en la gran mayoría son bienes fiscales, puesto que se encuentran fuera de la zona de seguridad férrea, los cuales pueden ser comercializados con el tiempo, una vez se tenga la titularidad plena de los predios, labor que el FPS-FNC viene adelantado. Se requiere de esta manera que la Contaduría General de la Nación, nos conceptúe sobre en qué cuentas contables deben ser incluidos dichos bienes inmuebles, de acuerdo a las características que se mencionaron, teniendo como valor contable los valores en libros con los que fueron transferidos por parte de los Ferrocarriles Nacionales de Colombia.”

CONSIDERACIONES

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” determinó:

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...” Cuando una entidad considere que la clasificación asignada no corresponde con 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.”

Ahora bien, 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" señaló:

“ARTICULO 1°. 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 periodo, 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. (Subrayado fuera de texto)

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 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 (...)"

De otra parte, con la expedición del Instructivo 002 de 2015, la CGN impartió las instrucciones generales a las entidades de gobierno sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo. Es así como en relación con las Propiedades, planta y equipo, señaló:

"(...) 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 2017, 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 2017, 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, (detalladas en el instructivo),
 - d. 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. (...)"

Así mismo, para los Bienes de Uso Público el Instructivo 002 de 2015, señaló:

"(...) 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 (detalladas en el instructivo),
 - b. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; (...)
 - c. Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. (...)"

Ahora, el Marco conceptual contenido en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, "constituye la 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.

Adicionalmente, el Marco conceptual tiene los siguientes objetivos: apoyar a los usuarios en la interpretación de la información financiera de las entidades de gobierno, ayudar a quienes preparan y presentan información financiera en el proceso de construcción de esta y servir a los evaluadores de la información en el proceso de realización de juicios sobre la información financiera."

Esta misma normativa define los elementos de los estados financieros y en relación con los activos señala, “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)

Además de la definición de activo, el Marco conceptual establece los criterios para el reconocimiento y medición de modo 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.”

Y respecto de la medición el numeral 6.3 del Marco conceptual señala, “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.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Al Fondo de Pasivo Social de los Ferrocarriles Nacionales le corresponde implementar lo dispuesto en el Marco normativo aplicable a las entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, teniendo en cuenta el anexo a la Resolución N° 484 de 2017, así como la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones mediante la cual se incorporó al RCP el respectivo Catálogo General de Cuentas-CGC.

Mediante la Resolución N° 693 de 2016, con la cual se modificó el cronograma de implementación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se determinó un período de preparación obligatoria hasta el 31 de diciembre de 2017, durante el cual las entidades debieron realizar la depuración y ajustes necesarios en la contabilidad y formular los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Nuevo Marco normativo. Al 1° de enero de 2018, las entidades debieron establecer los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo y la información contable para todos los efectos se llevará atendiendo al Nuevo marco normativo.

En este sentido en la determinación de los saldos iniciales a 1° de enero de 2018, bajo el nuevo Marco normativo y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros con base en la nueva regulación, le corresponde a la entidad aplicar lo dispuesto en el Instructivo N° 002 de 2015, que señala las actividades relacionadas con el proceso de transición para cada uno de los rubros, según lo indicado en las consideraciones, tanto para Propiedades, planta y equipo, como para los Bienes de Uso Público.

En el período de aplicación se atenderán el Marco Conceptual del Anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y las Normas contenidas en el anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, según las cuales los bienes de Propiedades, planta y equipo como los Bienes de uso público se medirán en el reconocimiento inicial al Costo y posteriormente se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado y no son objeto de actualización en el futuro, de manera que atendiendo a la nueva normatividad,

desde el 1° de enero de 2018 quedó sin vigencia, para quienes deban aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 del Régimen de Contabilidad Pública precedente, así como el concepto 20122000001241 de 04-04-2012 a que hace referencia en su solicitud.

Ahora, en relación con el reconocimiento de los bienes sobre los cuales la entidad únicamente mantiene la posesión mas no el reconocimiento de la propiedad por escritura pública, es necesario revisar si tales bienes cumplen las condiciones para el reconocimiento como activos, esto es, que correspondan a recursos controlados por la entidad de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, anotando que al evaluar si existe o no control sobre un bien la entidad debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del bien o restringir su uso, la forma de garantizar que el bien se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos por el uso del bien. Además de considerar que, en algunos casos, el control del activo puede darse aún cuando no se cuente con la titularidad del activo, si la entidad asume los riesgos y beneficios asociados al mismo.

Con base en lo anotado, corresponde a la entidad, una vez definidas las políticas para el manejo de activos en el contexto de las normas enunciadas, determinar, según las condiciones dispuestas para el reconocimiento de los activos, la clasificación que les correspondería en el Catálogo General de Cuentas dispuesto en la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, dentro de las subcuentas que correspondan a la naturaleza del bien, denominadas “ ... pendientes de legalizar, si se trata de Propiedades, planta y Equipo, o en las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza del bien, si se trata de Bienes de uso público.

Ahora, en relación con la determinación de los saldos iniciales al 1 de enero de 2018, para la incorporación al Nuevo marco normativo de los bienes de Propiedad, planta y equipo, como de los Bienes de uso público, le corresponde a la entidad observar las alternativas dispuestas en los numerales 1.1.9 Propiedades Planta y Equipo y 1.1.10 Bienes de uso público, contenidos en el Instructivo N° 002 de 2015. Por lo tanto, no podrá efectuarse un simple traslado del valor en libros de tales bienes al 31 de diciembre de 2017.

Así mismo, es pertinente dar plena aplicación a la Resolución N° 706 de 2016 en donde la CGN estableció la información a reportar, los requisitos y plazos de envío a la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20182000025621 DEL 25-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de Propiedades, planta y equipo entregadas en Comodato por una entidad de Gobierno a una de derecho privado

Doctora
LEOPOLDINA MEJÍA BRAVO
Jefe Sección de Contabilidad
Senado de la República
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550001373-2 del 21 de marzo de 2018, mediante la cual consulta:

“El Senado de la República, tiene un edificio dado en Comodato al Parlamento Andino, edificio que estaba registrado a diciembre 31 de 2017, en la cuenta 19.20.05 BIENES MUEBLES ENTREGADOS EN COMODATO, por un valor de \$6.991.914.271,32, valor que para tomarlo en los saldos iniciales a enero 1 de 2018, no tiene una cuenta contable para ser homologada con la 19.20.05... (...)”

Por todo lo anterior, solicito amablemente, el concepto de la CGN, para determinar el tratamiento contable, al Nuevo Marco Normativo, que se le debe dar al Comodato del Edificio del Parlamento Andino, teniendo en cuenta que es una Entidad Internacional.”

CONSIDERACIONES

Mediante escritura pública N° 2837 del 29 de septiembre de 2003, se celebró el contrato de comodato entre el Senado de la República (Comodante) y el Parlamento Andino (Comodatario) de un bien inmueble, señalando en sus cláusulas entre otras, lo siguiente:

“CUARTA. OBLIGACIONES. Constituyen obligaciones esenciales del Comodatario las que siguen: a) Cuidar y mantener los bienes recibidos en comodato, respondiendo por daño o deterioro que sufran, salvo los que se deriven del uso normal del inmueble, materia del Comodato, autorizado en la cláusula tercera del presente contrato. b) Responder por los

daños que los bienes entregados causen a terceros. c) Restituir los bienes al término del Comodato. d) Pagar las expensas propias del mantenimiento del inmueble como agua, luz, teléfono, vigilancia, mantenimiento de los equipos, administración, etc. e) Las demás obligaciones de los comodatarios, de acuerdo con las disposiciones contempladas en las leyes vigentes en esta materia.

QUINTA. DURACIÓN Y PERFECCIONAMIENTO. El presente contrato tiene una vigencia de cinco (5) años contados a partir de la fecha de la Escritura pública de Comodato.

SEXTA. RENOVACIÓN. El presente contrato se renovará automáticamente por períodos sucesivos iguales sin necesidad de comunicados ni adiciones a este instrumento siempre y cuando la Sede Permanente del Parlamento Andino siga siendo la ciudad de Bogotá - Colombia. (...)”

De otra parte, en la póliza N° 340-81-994000000122 figura como beneficiario el Senado de la República, entidad que cancela la prima del seguro, así como el valor del Impuesto predial a cargo del inmueble según documentos anexados por la entidad.

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, que establece:

“DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO

ARTICULO 2200. DEFINICIÓN Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO.

El comodato o préstamo de uso es un contrato en que 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 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”. (Subrayado fuera de texto)

Al respecto, también debe observarse lo dispuesto por el Artículo 355 de la Constitución Política Nacional, el cual señala que “Ninguna de las ramas u órganos del poder público podrá decretar auxilios o donaciones en favor de personas naturales o jurídicas de derecho privado”. Asunto que fue reglamentado por los decretos nacionales N°777 de 1992 y 2459 de 1993.” (derogados por el decreto 092 de enero de 2017)

Ahora bien, en relación con la normatividad contable pública, el Marco conceptual adoptado mediante la Resolución N° 533 de 2015 a aplicar por las entidades de Gobierno respecto de los Activos señala:

“6.1.1. Activos

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

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

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. (...)

De otra parte, el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la 484 de 2017 que contiene las Normas a aplicar por parte de las entidades de Gobierno en la implementación de la Nueva normatividad contable pública, respecto de Propiedades, planta y equipo dispone:

“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. “

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

El comodato o préstamo de uso es un contrato que permite a una entidad (la comodante) entregar un bien mueble o inmueble para que otra (la comodataria) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado. En 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 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. (derogados por el Decreto 092 de 2017)

En desarrollo del contrato de Comodato celebrado entre el Senado de la República entidad de Gobierno, con el Parlamento Andino entidad de derecho privado, corresponde establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, de manera integral los elementos que caracterizan a los activos a fin de establecer el procedimiento contable adecuado para el reconocimiento del inmueble en un contrato de Comodato entre una entidad de Gobierno (comodante) y una de derecho privado (comodataria).

En tal sentido, además de analizar las características definidas para el reconocimiento de un bien de Propiedad, planta y equipo, esto es que son bienes tangibles empleados por la entidad para la prestación de servicios o para propósitos administrativos, que se tengan para generar beneficios producto de su arrendamiento, que no espera venderlos y que se prevé su uso por más de un período contable, es necesario hacer referencia a los elementos definidos para el reconocimiento de un activo y que corresponden a recursos controlados que le dan a la entidad el derecho sobre el bien y en consecuencia definir el uso que el

tercero debe darle y la forma en que el receptor debe garantizar que el recurso se utilice para los fines previstos.

Además, de lo anterior es pertinente analizar en la determinación de control que el Marco conceptual hace referencia a que, si los riesgos y beneficios asociados al activo han sido transferidos sustancialmente, la entidad no puede reconocer el activo.

Entonces,

Desde la perspectiva formal, el contrato de Comodato ha establecido prorrogas sucesivas automáticas y la devolución del bien inmueble al comodante mientras la Sede Permanente del Parlamento Andino siga siendo la ciudad de Bogotá - Colombia.

Si bien el comodante no obtiene beneficios económicos ni potencial de servicio, en el objeto del contrato de Comodato está dispuesto el uso que el comodatario debe darle al inmueble, condición que permite definir el aspecto de control para la entidad de Gobierno.

Con respecto a los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo, el Senado de la República deberá establecer si en los términos del contrato asume los riesgos sustanciales asociados a la tenencia del activo y poder así definir si este elemento es relevante para el retiro o no del inmueble de su contabilidad.

Según lo anotado, si el Senado de la República encuentra que mantiene el control del activo, lo mantendrá en su contabilidad y para la determinación de los saldos iniciales a 1° de enero de 2018, aplicará el procedimiento indicado en el Instructivo N° 002 de 2015 para las Propiedades, planta y equipo, revelando en Notas a los estados financieros, la existencia del contrato de Comodato con una entidad de derecho privado, relacionado con este inmueble. En caso que la evaluación conduzca a concluir que no se mantiene el control, en los términos expresados anteriormente, deberá retirarlo de los estados financieros y llevará un control a nivel de cuentas de orden, hasta tanto le sea reintegrado, momento en el cual lo incorporará nuevamente a la Propiedades, planta y equipo contra un ingreso.

CONCEPTO No. 20182000026391 DEL 04-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Orientación respecto al registro que debe surtir la entidad que recibe bienes de terceros (propiedad, planta y equipo).

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

793

Doctora

TEOTILA OBREGÓN MORENO

Profesional Especializada

Contraloría General de Santiago de Cali

Cali - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001460-2, del 23 de marzo de 2018, en la cual manifiesta lo siguiente:

“Con base en el tema del asunto de manera respetuosa solicito orientación respecto al registro que debe surtir la entidad que recibe bienes de terceros (propiedad, planta y equipo), cual es la contrapartida para este evento, hablando de las entidades de gobierno. Es claro lo pertinente al reconocimiento, medición inicial, medición posterior, revelaciones, bajas, reclasificaciones; todos estos conceptos están claros en las guías, normas y dinámica del catálogo de cuentas pero se queda corto porque estamos en un nuevo esquema. La dinámica solo presenta un ejercicio de entradas y salidas pero no muestra las operaciones, no muestra las contrapartidas.

Es claro que en el normativo anterior la contrapartida era una cuenta del patrimonio denominada “patrimonio público incorporado” 312525 Bienes, esta no se evidencia en el actual catálogo de cuentas”.

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 16º medición inicial del numeral 10 Propiedades, planta y equipo de las normas para entidades de gobierno, señala:

16. 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.

Además, el párrafo 9º del numeral 1.3 Transferencias de los ingresos de transacciones sin contraprestación de las normas para entidades de gobierno, establece:

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.

Por otra parte, la descripción del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, del Catálogo General de Cuentas, para entidades de gobierno, señala:

GRUPO 16

DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; 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.

También incluye los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas, así como los bienes de propiedad de terceros recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general y los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo.

Finalmente, la descripción y la dinámica de la cuenta 4428 - OTRAS TRANSFERENCIAS, del Catálogo General de Cuentas, para entidades de gobierno, establece:

CUENTA 4428

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.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Cuando una entidad contable pública de gobierno, recibe bienes sin contraprestación que cumplen con las condiciones necesarias para su reconocimiento como activos de la misma, deberá debitar la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditar la subcuenta 442807- Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428 - OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20182000026441 DEL 04-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de una cuota parte pensional y reconocimiento de terrenos que serán donados a Parques Nacionales Naturales de Colombia

Doctora
CLAUDIA MARCELA BECERRA GARCÉS
Profesional especializado
Corporación Autónoma Regional de Caldas
Manizales - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550005341-2, del 07 de diciembre de 2017, mediante la cual solicita conceptuar sobre las siguientes inquietudes:

1. Corpocaldas cancela mensualmente a la Gobernación de Caldas, una cuota parte pensional de un exfuncionario. ¿Cuál sería el registro contable para este pago, se debe realizar cálculo actuarial y realizar su amortización, se debe tratar como beneficios a empleados o una cuenta por pagar? Es de informar, que actualmente, se tiene cálculo actuarial y se amortiza según el tiempo estipulado en el procedimiento expedido por la CGN, pero anualmente se ajusta esta amortización debido a que los pagos efectivamente realizados son mayores al valor amortizado.
2. Corpocaldas, actualmente tiene en su Propiedad, planta y equipo lotes ubicados en “Bosques de Florencia”, en el Municipio de Samaná. Desde años anteriores, ha estado realizado donaciones a Parques Nacionales Naturales de Colombia, y entre ambas entidades han realizado el estudio y saneamiento de algunos predios que ya están en propiedad de dicha entidad, pero a la fecha aún se tiene una cantidad importante de lotes que no se han podido donar debido a que por estudio jurídico presentan problemas de área, titularidad y registro. De acuerdo a lo anterior, y teniendo en cuenta que el pacto entre ambas entidades es donar dichos lotes una vez estén saneados jurídicamente, bajo el nuevo marco normativo, ¿cuál es la forma correcta de reconocerlos en el caso de que esta actividad no se cumpla a diciembre de 2017?

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

CONSIDERACIONES

Pregunta No. 1

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, incorporadas mediante la Resolución No. 533 de 2015, establece en su Capítulo II - Pasivos, que:

“(…)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. 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.

(...)

5.4. Beneficios posempleo

5.4.1. Reconocimiento

27. Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la entidad.

28. 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; y
- b) otros beneficios posteriores al empleo como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

29. Si la entidad, en su calidad de responsable del pasivo, debe reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un gasto o costo y 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 afectando el resultado del periodo.

30. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente. El plan de activos para beneficios posempleo estará conformado por los recursos que estén destinados exclusivamente para la atención de las obligaciones posempleo y no puedan destinarse a otro uso, salvo que se haya extinguido el pasivo o esté completamente financiado.

5.4.2. Medición

31. Los beneficios posempleo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales

como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posempleo e información histórica de utilización de los beneficios.

32. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años, considerando las variables e hipótesis demográficas y financieras relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial. En los años en los que no se realice la evaluación actuarial, el valor disponible del cálculo actuarial se actualizará financieramente, por lo menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial. Cuando, por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

33. La entidad determinará el valor de mercado o el valor presente de los flujos de efectivo futuros de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable. Cuando el activo se mida al valor presente de los flujos futuros, se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes tanto al valor temporal del dinero como a los riesgos específicos del activo.

34. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo por servicios pasados, el interés sobre el pasivo y el interés sobre los activos del plan de beneficios afectarán el gasto o el ingreso en el resultado del periodo según corresponda. Por su parte, las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios (excluyendo el valor del interés sobre el activo) afectarán el patrimonio.

35. El costo por el servicio presente es el incremento en el valor presente de la obligación por beneficios a los empleados que procede de servicios prestados por los empleados durante el periodo. El costo por servicios pasados es el cambio en el valor presente de la obligación por servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, el cual se origina en una modificación de los beneficios otorgados a los empleados. El interés sobre el pasivo y sobre el activo, corresponde al cambio que estos experimentan por el paso del tiempo. Las ganancias y pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales. El rendimiento de los activos del plan corresponde a los ingresos que provienen de los mismos, así como las ganancias o pérdidas realizadas o no realizadas que estos generen, menos los costos de gestión de los activos del plan y el valor incluido en el interés sobre el activo.

5.4.3. Presentación

36. El valor reconocido como un pasivo por beneficios posempleo se presentará como el valor total neto resultante de deducir, al valor presente de la obligación por beneficios definidos al final del periodo contable, el valor de mercado o el valor presente de los flujos de efectivo futuros de los activos, si los hubiera, destinados a cubrir directamente las obligaciones al final del periodo contable.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 2514 - BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES, así:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones pensionales a cargo de la entidad relacionadas con sus empleados o extrabajadores. También incluye las obligaciones pensionales que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la entidad.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El menor valor del cálculo actuarial de pensiones por nuevas mediciones.
- 2- El valor del pago de las obligaciones pensionales.
- 3- El valor de la cuota parte del bono pensional emitido.
- 4- El valor del pago de indemnizaciones sustitutivas.
- 5- El valor de las obligaciones pensionales trasladadas a otra entidad.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las obligaciones pensionales asumidas.
- 2- El mayor valor del cálculo actuarial de pensiones a cargo de la entidad” (subrayado fuera del texto).

Dentro de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES, se encuentra la subcuenta 251405-Cuotas partes de pensiones.

Pregunta No. 2

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, establece que:

“(…)

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.

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 del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye lo siguiente con relación a las preguntas planteadas:

Pregunta No. 1

El cálculo actuarial del pasivo pensional representa el valor presente de los pagos futuros que Corpocaldas, como responsable de dicho pasivo, deberá realizar a sus pensionados actuales, o a quienes hayan adquirido derechos, de conformidad con las condiciones definidas en las disposiciones legales respectivas, por concepto de cuotas partes de pensiones. La metodología para la realización del cálculo actuarial, así como para su actualización financiera observará los parámetros y bases técnicas establecidas por la autoridad competente.

Ahora bien, de acuerdo a lo establecido en el Marco Normativo para entidades de Gobierno, Corpocaldas deberá registrar las cuotas partes de pensiones por pagar mediante un débito en la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones y un crédito en la subcuenta 251405-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

Posteriormente, con el giro de los recursos correspondientes al pago de la obligación, registrará un débito en la subcuenta 251405-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Resulta preciso aclarar que de acuerdo al procedimiento descrito anteriormente, no hay lugar a reconocer la amortización del cálculo actuarial, tal como ocurría en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, ya que sólo será objeto de actualización periódica, considerando los pagos que se realicen de la obligación.

Pregunta No. 2

Desde la fecha de transición, para la determinación de los saldos iniciales en la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de acuerdo a los parámetros establecidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, Corpocaldas y Parques Nacionales Naturales de Colombia de manera conjunta deberán determinar quién ejerce el control sobre los parques, teniendo en cuenta, más que la titularidad legal sobre los mismos, sobre cuál recae la capacidad para usar los recursos o definir el uso que un tercero debe darles para obtener potencial de servicio, atendiendo a la naturaleza de dichos activos como bienes de uso público. De esta forma, con base en la evaluación que se realice, será la entidad en donde se configuren los criterios de control la que deberá reconocer contablemente los activos correspondientes.

CONCEPTO No. 20182000027241 DEL 11-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, Planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de mejoras realizadas por el Municipio de San Gil en bienes utilizados por el Departamento de Santander, en desarrollo del proceso de transición al nuevo Marco normativo para entidades de gobierno

Doctor
JOSÉ LUIS SALAZAR GARCÍA
Alcaldía
Municipio de San Gil
San Gil - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001605-2, del 9 de abril de 2018, donde solicita un pronunciamiento sobre la determinación de los Saldos Iniciales del Municipio de San Gil, sobre mejoras en propiedad ajena registradas con anterioridad, correspondientes a tres colegios, cuya información financiera consolida la Secretaría de Educación Departamental.

CONSIDERACIONES

En el Marco Conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, se definen 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 del texto)

En este sentido, dentro de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, se establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la 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, dentro del Instructivo 002 de 2015, emitido por la CGN, correspondiente a las Instrucciones para la transición al Marco normativo para Entidades de Gobierno, se definen los procedimientos a aplicar para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo para las propiedades, planta y equipo así:

“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.

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. (...)”

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.”
(Subrayado fuera del texto)

En atención a lo dispuesto en la Ley 298 de 1996, al referirse a las funciones del Contador General de la Nación determinó:

Artículo 3º. Literal k) “Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley”.

Artículo 4º. Literal r) “Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables”.

En este sentido el Decreto 2145 de 1999 en su literal d) señala que a “La Contaduría General de la Nación, (...) corresponde, en materia contable, diseñar, implantar, establecer políticas de Control Interno y coordinar con las Entidades el cabal cumplimiento de las disposiciones en la implantación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, de conformidad con la normatividad vigente sobre la materia”.

En desarrollo de las competencias enunciadas, la CGN expidió la Resolución 193 de 2016, mediante la cual se incorporó, en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, el cual establece:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;

b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;

c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;(…)” (Subrayado fuera de texto)

La Contaduría General de la Nación, en la Resolución N° 107 de 2017, "Por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 y se modifican los Catálogos Generales de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018", señala lo siguiente:

“2.2 Depuración contable durante el 2018 sobre la información financiera del 2017

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2018 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2017 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

b) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que dar de baja bienes, derechos u obligaciones, estos se retirarán, por su valor en libros, disminuyendo la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación y demás conceptos asociados, y afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 en relación con la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición.

c) Adicionalmente, la entidad territorial registrará el valor de los bienes o derechos incorporados, así como el valor de las obligaciones que se retiren, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Por su parte, se registrará el valor de los bienes o derechos que se retiren, así como el valor de las obligaciones que se incorporen, con un débito en la subcuenta 991530- Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016. Los anteriores registros se efectuarán por el valor en el que se haya afectado el capital fiscal, producto de la incorporación y retiro de bienes, derechos y obligaciones.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

En desarrollo del proceso de transición al nuevo Marco normativo contable que deben atender las entidades de gobierno, tanto el Municipio de San Gil como el Departamento de Santander deben determinar, a 1º de enero de 2018, los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, los cuales serán el punto de partida para su aplicación.

Así las cosas, frente a lo consultado, dado que las mejoras no constituyen un activo para el Municipio de San Gil, corresponde a la Secretaría de Educación del Departamento de Santander aplicar el juicio profesional para evaluar si las mejoras realizadas en las edificaciones donde funcionan colegios con los que se atiende su cometido estatal, han aumentado su vida útil, ampliado su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorado la calidad de los productos y servicios, o reducido significativamente los costos, caso en el que deberán incorporarse a la información contable del Departamento, considerando que esa entidad es quien controla tales activos.

Ahora bien, si a la fecha el Municipio de San Gil no ha realizado la emisión de los Saldos Iniciales, deberá retirar de su contabilidad los saldos correspondientes a estas erogaciones, afectando directamente el patrimonio en la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, por cuanto tales partidas no cumplen, bajo los criterios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las condiciones necesarias para su reconocimiento como activos del Municipio.

CONCEPTO No. 20182000027881 DEL 18-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Superávit por donaciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de compensaciones directas e indirectas pactadas por el Ministerio de Defensa Nacional mediante acuerdos de cooperación industrial y social - OFFSETS-

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros activos Ingresos por transferencias
	SUBTEMAS	Reconocimiento de compensaciones directas e indirectas pactadas por el Ministerio de Defensa Nacional mediante acuerdos de cooperación industrial y social - OFFSETS-

Doctora
DIANA CRISTINA MOLINA GARCIA

Auditora
 Contraloría General de la República CGR
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001638-2, del 10 de abril de 2018, donde solicita un pronunciamiento técnico respecto del procedimiento para el reconocimiento contable de las compensaciones directas e indirectas pactadas por el Ministerio de Defensa Nacional mediante: (i) acuerdos de cooperación industrial y social - OFFSETS- suscritos con proveedores de origen diferente a los EEUU, (ii) y las que se obtienen a través de la suscripción de una Carta de Oferta y Aceptación (Letter of Offer and Acceptance- LOA) que contiene los términos de la obligación contractual, consistente en un contrato bilateral o acuerdo entre las dos partes, respaldada por las firmas de los representantes del Gobierno de los EE.UU. y un país receptor u organización internacional. Ambos casos se relacionan con la adquisición de tecnología y bienes de carácter militar obtenidos por el citado Ministerio.

Al respecto, se da respuesta a su requerimiento en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Directiva Ministerial Permanente No. 2 del 2014, emitida por el Viceministerio para la Estrategia y Planeación del Ministerio de Defensa Nacional, la cual contiene las disposiciones administrativas y procedimientos para las adquisiciones de bienes y servicios a través del Programa de Asistencia y Seguridad del Gobierno de EE.UU, con recursos del Presupuesto Nacional y recursos de cooperación del Gobierno de Estados Unidos de América, señala lo siguiente:

“14. Acuerdos de Cooperación Industrial y Social (Offsets): Considerando que el sistema FMS es un Convenio Gobierno a Gobierno, se debe requerir cooperación industrial y social únicamente a las adquisiciones financiados con recursos de presupuesto nacional suministradas por proveedores extranjeros de equipos militares, sistemas de armas y servicios afines, destinados a la Defensa y Seguridad Nacional (como por ejemplo, el mantenimiento, las reparaciones y modernizaciones de sistemas de armas), incluidos los bienes y servicios del sector defensa que para su adquisición estén sometidos a reserva, cuyo monto supere un millón de dólares (US\$1.000.000). No obstante, en aquellos casos, el Ministerio de Defensa Nacional se reservará la potestad de no hacerlo o de requerirla cuando las adquisiciones por dichos conceptos correspondan a un valor inferior de un millón de dólares (US\$1.000.000).

Como excepción, en los casos de bienes con carácter militar, perecederos o de consumo (como el caso de la munición) se debe requerir compensación en las compras que superen la suma de cinco millones de dólares (US \$5.000.000) o cuando el Ministerio lo considere conveniente.

No se requerirá Offset por las compras de bienes y servicios que tengan carácter civil. Es decir, lo que define la aplicación de la política de Offset, es la naturaleza del bien o servicio y no en cabeza de quién se hace la adquisición, el criterio general es que no sean bienes que se adquieren y se encuentren en el mercado para uso civil.

Sin embargo, hay casos en que bienes con carácter civil como por ejemplo botes que tienen alteraciones como blindajes o puntos de armamento que desnaturalizan su carácter civil. Lo anterior, según lo establecido en la Directiva 14 del 5 de julio de 2007, en la Directiva 26 del 4 de septiembre de 2009 del Ministerio de Defensa Nacional, u acto administrativo que las modifique, las complementen o las deroguen y el CONPES 3522 de 2008.

Aspectos que se deben considerar para identificar si un caso o enmienda del Sistema FMS aplica el requerimiento de Cooperación Offset:

Contemplados en el CONPES 3522:

- Que la empresa proveedora sea extranjera.
- Montos superiores a US\$1 millón.
- Compras de equipos y sistemas de defensa.
- Bienes perecederos o de consumo mayores a US\$ 5 millones (excepto: misiles, granadas).
- En algunos casos, durante un periodo de tiempo determinado, a un proveedor se le pueden hacer varias adquisiciones de material de defensa por montos inferiores a US\$ 1 millón pero que al sumarse resultan en un monto significativo.
- Deberá estar financiado con recursos del presupuesto nacional.
- No se requiere Offset a los Gobiernos. El bien a adquirir no debe estar en el inventario del Gobierno de EE.UU.
- Una vez se descuenten los costos administrativos y de transporte, el valor neto del material debe ser superior a US\$1 millón.
- Cuando se trate de fuente única, se debe requerir cooperación Offset a través de la Carta de Solicitud o LOR.
- Cuando se solicite una enmienda para adicionar recursos a una misma línea y existe un Convenio Marco de Cooperación Industrial y Social con la empresa proveedora, este valor se sumará a la obligación offset y podrá ser inferior a US\$ 1 millón.

- Cuando el caso es por contratación (licitación), se requiere cooperación offset a través del LOR. El Gobierno de los EE.UU. deberá informar a todos los oferentes este compromiso.

(...)

1.3 Marco jurídico

El Programa de Asistencia y Seguridad (Security Assistance Program), regulado por el Gobierno de los Estados Unidos de América mediante la Ley de Control de Exportación de Armas (Arm Export Control Act - AECA), se desarrolló en Colombia mediante las siguientes autorizaciones normativas:

- Tratado Interamericano de Asistencia Recíproca (TIAR), firmado por delegados plenipotenciarios de la República de Colombia el 2 de septiembre de 1947 y ratificado a través de la Ley 52 del 23 de diciembre de 1947.
- Acuerdo de Asistencia Militar del 17 de abril de 1952, suscrito por los Gobiernos de los EE.UU. y de la República de Colombia, ratificado mediante intercambio de notas diplomáticas el 17 de abril de 1952.

Este programa puede ser definido como un acuerdo para adquisiciones de bienes y servicios entre el Gobierno de los EE.UU. y gobiernos extranjeros, dentro de ciertos términos y condiciones, cuyo objetivo es apoyar a los países aliados y organizaciones internacionales a fortalecer la capacidad militar, mantener la seguridad, defender su país, cubrirse de las amenazas externas y contribuir a su defensa regional (Grupo Militar de los EE.UU., 2005). Las adquisiciones a través del Programa de Asistencia y Seguridad se instrumentalizan mediante la suscripción de una Carta de Oferta y Aceptación (Letter of Offer and Acceptance- LOA) que contiene los términos de la obligación contractual, consistente en un contrato bilateral o acuerdo entre las dos partes, respaldada por las firmas de los representantes del Gobierno de los EE.UU. y un país receptor u organización internacional. En el caso de Colombia, la suscripción de LOAs y/o enmiendas se efectúa por el Comandante de Fuerza, o representante legal de un organismo descentralizado o vinculado, y el señor Ministro de Defensa Nacional o el delegado competente.

En el evento que se decida realizar una adquisición de bienes o servicios por medio de este Programa con recursos del presupuesto nacional, la entidad e institución del Sector Defensa, dando aplicación al principio de planeación que rige la actividad contractual del Estado, elaborará el correspondiente estudio previo teniendo en cuenta el Modelo estudio previo para adquisiciones con recursos de presupuesto nacional y/o de cooperación (ver Anexo 1), en concordancia con lo establecido en la Ley 1089 de 2006, “por medio de la cual se regula la adquisición de bienes y servicios destinados a la Defensa y Seguridad Nacional”

y el Decreto 660 de 2007. El estudio previo debe señalar que no existen productores nacionales y/o que conviene a los intereses de seguridad y defensa, de manera que se sustente el acudir a las adquisiciones a través del Programa de Asistencia y Seguridad, en concordancia con los lineamientos del Estatuto General de Contratación de la Administración Pública y lo establecido en el parágrafo 1º del artículo 20 de la Ley 1150 de 2007: “los contratos o acuerdos celebrados con personas extranjeras de derecho público podrán someterse a las reglas de tales organismos”.

(...)

4.9 Cierre de la LOA y Holding Accounts

Las LOAs se pactan con precios y fechas de entrega estimados, y una vez se ejecuta el objeto de la misma se realiza su liquidación y cierre, proceso que define el valor real de la LOA. Dicho cierre es efectuado por el Gobierno de los Estados Unidos, bien sea por solicitud de la Entidad o Institución del Sector Defensa o por criterio del mencionado Gobierno. Este proceso tarda entre dos y tres años. En el formato DD645 (ver anexo 14), se podrá verificar el valor detallado de cierre por cada una de las líneas del caso FMS.

Cuando el costo real es menor al pactado inicialmente, el saldo se traslada a una cuenta denominada Holding Account.

Las Holding Accounts son el mecanismo mediante el cual se tiene el control trimestral de los movimientos presentados por ajustes en los costos de los bienes y servicios adquiridos bajo el Sistema Programa de Asistencia y Seguridad.

Las Holding Accounts reflejan movimientos principalmente por las siguientes causas:

- Pagos transitorios para la implementación de LOAs y/o Enmiendas.
- Fondos no identificados. - Saldo disponibles al efectuar el cierre de las LOAs, una vez sean determinados los costos reales.
- Transferencia de fondos hacia una LOA o enmienda.

Los saldos depositados en las Holding Accounts pueden ser utilizados para abrir un caso nuevo, enmendar una LOA existente o cubrir un caso desfinanciado, una vez se cumplan los procedimientos detallados más adelante.

Para recursos que pertenecen a la Nación (Presupuesto Nacional) existen Holding Accounts por cada Entidad e Institución del Sector Defensa en la medida en que se soliciten.

Para recursos de cooperación, existen Holding Accounts por fuente de recursos incluyendo los registros de todas las Entidades e Instituciones del Sector Defensa.” (Subrayados fuera de texto)

El documento CONPES 3522 de mayo 8 de 2008, en cual señala los “lineamientos generales para la implementación de acuerdos de cooperación industrial y social - offsets- relacionados con adquisiciones en materia de defensa en Colombia”, indica lo siguiente:

“Los Convenios de Cooperación Industrial y Social, usualmente conocidos como offsets, son una figura ampliamente utilizada en las transacciones de bienes y sistemas de defensa. Estos convenios comprenden el rango entero de beneficios industriales, económicos, comerciales y/o sociales otorgados a un país como compensación por la adquisición de bienes y servicios destinados a la defensa y seguridad nacional. De esta forma, en el marco de una adquisición de dichos bienes y servicios, el país comprador podrá exigir al contratista una compensación, como parte de las condiciones de la negociación. Estas compensaciones se le pueden solicitar a contratistas extranjeros o a subcontratistas extranjeros de empresas nacionales.

La mayoría de los países solicitan offsets en el momento de una adquisición de un sistema de defensa a una empresa extranjera. Estos convenios de cooperación permiten acceder a tecnologías y conocimientos que de ninguna otra forma estarían disponibles en el mercado. De hecho, muchos países han aprovechado esta figura para consolidar sectores industriales estratégicos y para hacerse competitivos en la producción de bienes con alto contenido tecnológico. España, Brasil, Corea del Sur y Turquía son muestra de ello.”

El citado documento CONPES, define los offsets, así:

“En la actualidad, existe una amplia gama de posibilidades de Convenios de Cooperación. En esencia, esta gama se puede dividir entre offsets directos y offsets indirectos, tal como se explica a continuación:

1. Offsets directos: son las compensaciones relacionadas directamente con el sistema adquirido. Este tipo de acuerdos puede, a su vez, darse de múltiples formas, entre las cuales se destaca la coproducción, la sub-contratación y la transferencia de tecnología. El más común se da cuando, al adquirir un sistema de defensa, el país comprador exige a la empresa vendedora la transferencia de tecnología para el mantenimiento de equipo adquirido. Esto reduce la dependencia de la empresa extranjera, amplía las bases de conocimiento sobre los sistemas que se adquieren, apoya la generación de conocimiento en áreas de alto contenido tecnológico, incrementa el empleo nacional y reduce las posteriores salidas de divisas del país.

2. Offsets indirectos: son las compensaciones que no están relacionadas con el sistema adquirido y que se pueden materializar en proyectos para el sector militar y/o para el sector civil. Estos offsets pueden darse de múltiples maneras y la variedad de proyectos que pueden surgir depende de los intereses del país comprador y de las posibilidades del proveedor extranjero de desarrollar proyectos que no están directamente relacionados con el bien que se adquiere.” (subrayados fuera de texto)

1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El Régimen de Contabilidad precedente, en el Marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, párrafos 127 al 132, señalaba 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.

131. Las diferentes bases de valuación que se definen a continuación, permiten reconocer y revelar las diferentes transacciones, hechos y operaciones, de la entidad contable pública, de tal forma que los resultados obtenidos se ajusten a los propósitos de control, rendición de cuentas, gestión eficiente y transparencia.

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.” (Subrayados fuera de texto)

El citado Plan General de Contabilidad Pública, en las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, en los párrafos 165 y 166, disponía:

“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. (...).

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. Los costos de endeudamiento asociados a la adquisición de un activo que aún no se encuentre en condiciones de utilización, se reconocen como un mayor valor del mismo.

2. Nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno.

La Contaduría General de la Nación CGN, mediante concepto 20162000038641 del 9 de diciembre de 2016, dirigido al doctor Fharit Ney Quintero Padilla, Contador General del Ministerio de Defensa Nacional, en el numeral 7 de las conclusiones, señaló lo siguiente frente al reconocimiento contable de algunos elementos fungibles adquiridos por el ministerio de defensa nacional para atender servicios de defensa y seguridad nacional:

“(…).

Si en desarrollo de su cometido estatal, el Ministerio de Defensa Nacional adquiere materiales y suministros para la prestación del servicio de seguridad y defensa, que serán consumidos en más de un periodo contable, que cumplen las condiciones requeridas para el reconocimiento como activos de la entidad, éstos se clasificarán como “Inventarios” en la cuenta 1514 Materiales y suministros. Para tal efecto, la entidad deberá elegir los criterios que utilizará para el registro de esos bienes en sus estados financieros, incluido el de

materialidad. En caso contrario se registrará un gasto, atendiendo la naturaleza del hecho económico.

Para tal efecto, dejará explícitamente documentado el juicio profesional aplicado, indicando los criterios usados, mediante el diseño de una política que le permita el adecuado reconocimiento y medición de los elementos utilizados en la prestación de los servicios de seguridad y defensa nacional. (Subrayados fuera de texto)

Las normas dispuestas en la Resolución N° 484 de 2017, la cual modificó las normas anexas a la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual la CGN expidió el Marco normativo contable para entidades de gobierno, en el numeral 10, párrafo 10, del Capítulo I Activos, señala lo siguiente:

“10. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor de las propiedades, planta y equipo, y afectará la base de depreciación.” (Subrayado fuera de texto)

Las citadas normas, en el Capítulo IV. Ingresos, en el numeral 1, Ingresos de transacciones sin contraprestación, se señala lo siguiente:

“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.

(...)

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

(...)

1.3.1. Reconocimiento

(...)

16. 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.
17. 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. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES**1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente**

Una de las condiciones exigidas por el Régimen de Contabilidad Pública precedente para el reconocimiento de transacciones, hechos u operaciones de una entidad contable pública, en atención a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, era que la magnitud de la partida pudiese ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.

Por lo anterior, en atención a lo dispuesto en el RCP precedente, en aquellos casos en que el Ministerio de Defensa Nacional haya adquirido sistemas de defensa en los que haya pactado alguna compensación, los bienes recibidos debieron reconocerse por su costo histórico, es decir, por el precio de adquisición o importe original (valor pagado), adicionado con todos los costos y gastos en que haya incurrido para colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación.

Como consecuencia de lo señalado en el párrafo anterior, las compensaciones directas o indirectas pactadas con el proveedor, como la coproducción, la sub-contratación y la transferencia de tecnología, incluido el mantenimiento de equipo adquirido, o compensaciones que no estaban relacionadas con el sistema adquirido y que pudieron

materializarse en proyectos para el sector militar y/o para el sector civil, debieron reconocerse como una transacción diferente de la adquisición.

Así las cosas, cuando el Ministerio haya recibido bienes tangibles objeto de la compensación, que cumplieran las condiciones para reconocerse como Propiedades, planta y equipo, el Ministerio debió registrar tal evento mediante un debito en la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico y como contrapartida un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 3120-SUPERAVIT POR DONACION.

Para el caso de los bienes que no constituían formación bruta de capital, por cuanto se destinan para el consumo posterior por parte del Ministerio, esta entidad pública debió reconocerlos como un debito en la subcuenta y cuenta del activo, que identifique la naturaleza del bien y como contrapartida la subcuenta 480819-Donaciones, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS. No obstante lo anterior, las compensaciones otorgadas mediante la prestación de servicios no eran objeto de reconocimiento.

2. Nuevo Marco normativo contable para Entidades de Gobierno.

El reconocimiento contable de la adquisición de bienes o materiales de carácter militar, en la que se presentan dos o más transacciones ligadas a un mismo contrato, de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones, con independencia que se trate de Acuerdos de Cooperación Industrial y Social (Offsets) o de las Cartas de Oferta y Aceptación (Letter of Offer and Acceptance- LOA), deberá registrarse como una única transacción.

Como consecuencia de lo anterior, cuando el Ministerio de Defensa Nacional adquiera sistemas, bienes o materiales de tipo militar mediante la suscripción de acuerdos legales en los que se pacte con el proveedor compensaciones directas como la coproducción, la subcontratación, la transferencia de tecnología o el mantenimiento de equipo adquirido, si tal compensación puede medirse de manera fiable, la misma debe reconocerse de forma independiente, como un menor monto del sistema adquirido. Así las cosas, tratándose de compensaciones directas pactadas en el acuerdo legal respectivo, estas se reconocerán mediante un débito en la subcuenta 190514 Bienes y servicios de la cuenta 1905 BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, registro que solo procede en el momento en que se efectúan los pagos a favor del proveedor correspondiente.

Ahora bien, si la compensación directa pactada en contrato no puede medirse fiablemente antes de que los bienes o servicios adquiridos se encuentren en la ubicación y en las

condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad, es decir, cuando los bienes o servicios objeto de la compensación pactada se reciben en fecha posterior, el reconocimiento se efectuará siguiendo los criterios señalados a continuación, referidas a las compensaciones indirectas:

Cuando se trate de compensaciones que no puedan asociarse con el activo recibido y las compensaciones indirectas, es decir, aquellas que no están relacionadas con el sistema adquirido o bien adquirido, incluida la prestación de servicios asociados a gestiones administrativas, transferencia de conocimiento, mejora de las capacidades de la fuerza pública o en proyectos para el sector militar y/o civil, solo serán reconocidos por el Ministerio cuando: a) exista un derecho sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos y que el Ministerio los pueda exigir legalmente; b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el derecho a recibir los bienes o servicios; y c) el valor del derecho representado en los bienes o servicios a recibir puedan medirse con fiabilidad.

Cuando se cumplan las condiciones señaladas en el párrafo anterior, el Ministerio reconocerá el derecho mediante un débito en la subcuenta 133712 Otras transferencias de la cuenta 1337 TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 442890 Otras transferencias de la cuenta 4428 OTRAS TRANSFERENCIAS. Las transferencias se medirán por el valor de mercado de los servicios o bienes a recibir y, en ausencia de este, por el costo de reposición.

CONCEPTO No. 20182000028121 DEL 22-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Registros contables para reconocer inmuebles utilizados por la AUNAP, recibidos en comodato o de aquellos utilizados por esta entidad sin que se conozca quien es el titular de los bienes.

Doctora
 DIANA YOLIMA RICO ARIAS
 Profesional especializado Grado 13 -Contador
 Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Contaduría General de la Nación

*Régimen de
Contabilidad
Pública*

820

Compilación a 31 de diciembre de 2018

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001714-2, del 18 de abril de 2018, donde solicita un pronunciamiento de la CGN sobre el procedimiento contable que debe desarrollar la Agencia Nacional de Acuicultura y Pesca para atender lo dispuesto por la CGN en el Instructivo 002 de 2015, respecto de las situaciones que se señalan a continuación:

1. Espacio ocupado por la AUNAP en tres (3) inmuebles de propiedad del ICA, ubicados en Barrancabermeja, Magangué y Tibaitata (Bogotá), cedidos mediante un contrato de comodato. El área utilizada por la AUNAP corresponde a una porción mínima de esos inmuebles, es decir, que no es material o sustancial, que no ha podido ser separada o individualizada formalmente por parte del ICA. Esta entidad informó que reconocerá la totalidad de los inmuebles y que la AUNAP los debe reconocer en cuentas de orden. Por lo anterior, es necesario establecer si es procedente dicha revelación y ¿cuál es la cuenta contable de orden que debe manejar la AUNAP para este control?

2. Avalúo de propiedades de la AUNAP, entregadas en comodato a la Universidad Nacional en Villavicencio y a la Universidad de Cartagena en San Cristóbal (Bolívar); a 31 de diciembre de 2017, la entidad registra en la cuenta 192006 Bienes Inmuebles entregados en comodato y, producto del avalúo realizado, registró una partida por concepto de valorizaciones. Por lo anterior, pregunta: ¿En este orden de ideas teniendo en cuenta la convergencia hacia el Nuevo Marco Normativo es procedente que la AUNAP registre la valorización en cuentas de orden? o se le debe informar a las Universidades para que revelen en su activo estas valorizaciones? ¿De todas formas, se hace necesario la definición del procedimiento a seguir?

3. El INCODER transfirió a la AUNAP unas mejoras realizadas en inmuebles ubicados en los Municipios de Gigante (Huila) y Bahía Málaga. En la actualidad la Estación Piscícola de Gigante Huila funciona en el inmueble de propiedad de ese Municipio recibido por la AUNAP mediante un contrato de comodato; respecto de la Estación ubicada en Bahía Málaga, el predio es utilizado por la AUNAP, pero solo le fueron transferidas las mejoras realizadas por el INCODER, pero no existe un acuerdo formal ni transferencia de terreno y tampoco se ha logrado identificar a quien pertenece ese inmueble. Al respecto se pregunta: ¿En desarrollo del proceso de transición al nuevo Marco normativo contable, a quién le corresponde registrar esa valorización?

CONSIDERACIONES

1. Consideraciones relacionadas con contratos de comodato

El Título XXIX del Código Civil en referencia al Contrato de Comodato o Préstamo de Uso, 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 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. (...) (Subrayados fuera de texto)

No obstante lo anterior, debe tenerse en cuenta que el artículo 38 de la Ley 9 de 1989 impone a las entidades restricciones al pactar la entrega de bienes inmuebles mediante un contrato de comodato, 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)

Al respecto, también debe observarse lo dispuesto por el Artículo 355 de la Constitución Política Nacional, el cual señala que “Ninguna de las ramas u órganos del poder público podrá decretar auxilios o donaciones en favor de personas naturales o jurídicas de derecho privado”. Asunto que fue reglamentado por los decretos nacionales N° 777 de 1992 y 2459 de 1993.

2. Consideraciones relacionadas con la normatividad contable

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, en el numeral 5. Principios de Contabilidad Pública, señala lo siguiente:

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

El citado Marco conceptual, en el numeral 6.1.1., define los activos así:

“6.1.1 Activos

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

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han

transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

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

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

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad." (Subrayados fuera de texto)

A su vez, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, dispuestas como anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la se modificaron las normas emitidas por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 10 del Capítulo I. Activos, 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. (...)

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. (...)

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 No 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)

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, actualizado mediante Resolución N° 625 de 2017, señala en los Artículos 1º y

2º, señala que este se divide en dos partes, la estructura de las cuentas y las descripciones y dinámicas, en las cuales las Clases 8 y 9, se definen así:

“8. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS

En esta denominación, se incluyen los grupos que representan los hechos o circunstancias de los cuales pueden generarse derechos a favor de la entidad. Incluye cuentas para el registro de activos contingentes, cuentas de orden deudoras fiscales y cuentas de orden deudoras de control, así como para el registro de las correspondientes contrapartidas. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito.” (Subrayado fuera de texto)

“9 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS

En esta denominación, se incluyen los grupos de cuentas para el registro de pasivos contingentes, cuentas de orden acreedoras fiscales y cuentas de orden acreedoras de control, así como para el registro de las correspondientes contrapartidas. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza crédito.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Instructivo N° 002 de 2015, mediante el cual la CGN señaló las instrucciones para adelantar el proceso de transición al nuevo Marco normativo contable, en el numeral 1.1. Activos, dispuso lo siguiente:

“(…)

Los activos que cumplan con los criterios para su reconocimiento se clasificarán de acuerdo con la intención que tenga la entidad con dicho recurso. Por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso normal de la operación, se clasificará como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasificará como propiedad planta y equipo; o si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías en condiciones de mercado, se clasificará como propiedad de inversión.

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)

En la doctrina contable pública emitida por la Contaduría General de la Nación mediante concepto N° 20162000023571 de fecha 2 de junio de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, se señaló lo siguiente:

“En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodatario) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- h. 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.
- i. Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- j. Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- k. Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- l. 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.

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, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, la comodataria debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. 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)

CONCLUSIONES

1. ¿Cuál es la cuenta de orden en la que se debe reconocer un espacio o área no sustancial o material de inmueble utilizados por la AUNAP, recibido de otra entidad de gobierno mediante contrato de comodato, que no ha podido separarse o individualizarse por parte de la entidad propietaria de los mismos? ¿es procedente la revelación de tal situación?

La cesión a título gratuito o sin contraprestación, mediante un contrato de comodato, de una porción no sustancial o inmaterial de un inmueble que es utilizada por la entidad comodante (propietaria), cuando no es posible la individualización o separación de la parte usada por la entidad comodataria (AUNAP), corresponde a la entidad comodante (ICA) mantener el activo en su situación financiera y revelar el hecho en las notas a los estados financieros.

Por tanto, dado que la porción del inmueble que utiliza la AUNAP no es sustancial o no es material, la cual no ha podido separarse o individualizarse por parte de la entidad propietaria del mismo, a la entidad comodataria (AUNAP) le corresponde revelar tal situación en las notas de sus estados financieros y, adicionalmente, si la parte utilizada pueda medirse con fiabilidad, deberá reconocerla mediante un crédito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-Otras cuentas acreedoras y un débito en la 991590-Otras cuentas acreedoras de control por el contrario de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

2. En desarrollo del proceso de transición al nuevo Marco Normativo que deben aplicar las entidades de gobierno, ¿Cuál es el procedimiento contable para reconocer las valorizaciones reconocidas por la AUNAP como resultado del avalúo de bienes inmuebles de su propiedad, los cuales fueron entregados a otras entidades de gobierno mediante contratos de comodato vigentes en la fecha de transición?

Cuando una entidad de gobierno, mediante un contrato de comodato, transfiere los riesgos y las ventajas sustanciales sobre un inmueble de su propiedad, corresponde a la entidad cedente (comodante) retirar el bien de su situación financiera por cuanto ese bien no cumple las condiciones necesarias para el reconocimiento como activos.

Ahora bien, en desarrollo del proceso de transición al nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, como entidad comodante, corresponde a la AUNAP retirar de su situación financiera todas las partidas contables relacionadas con los inmuebles entregados en comodato, incluidas las valorizaciones reconocidas en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente.

Del otro lado, la entidad comodataria debe incorporar el inmueble a su sistema de información contable, por cuanto es quien tiene el control del mismo. El avalúo realizado por la AUNAP podría utilizarse por esta entidad si cumple las condiciones previstas para aplicar alguna de las alternativas señaladas en el numeral 1.1.9 del Instructivo 002 de 2015 para determinar el costo atribuido de ese activo en la fecha de transición al nuevo Marco normativo contable.

3. ¿Cuál es el tratamiento contable en la fecha de transición al nuevo Marco normativo contable de las mejoras realizadas por el INCODER en una parte del inmueble de propiedad del Municipio de Gigante (Huila), cedido por este a la AUNAP mediante un contrato de comodato, recibido?

Según se informó mediante correo electrónico, la AUNAP tiene a cargo los riesgos y las ventajas sustanciales sobre la totalidad del inmueble y las mejoras efectuadas por el INCODER solo se realizaron en una parte del mismo; por tanto, corresponde a la AUNAP, como entidad comodataria, incorporar todo el activo en su situación financiera, lo cual incluirá las mejoras realizadas por INCODER, pues éstas son solo una parte del mismo. Para ello se atenderá lo señalado por la CGN en el numeral 1.1.9 del Instructivo 002 de 2015.

Como consecuencia de lo anterior, en la fecha de transición al nuevo Marco normativo contable, al Municipio de Gigante, como entidad comodante, le corresponde desincorporar el activo de su situación financiera, debitando las cuentas y subcuentas relacionadas con el

mismo. La diferencia resultante de esa baja en cuentas afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación, si este registro se realiza.

Adicionalmente, la entidad el Municipio de Gigante deberá controlar el inmueble 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).

4. ¿Cuál es el tratamiento contable de las mejoras realizadas por el INCODER en un inmueble ubicado en el Municipio de Málaga, utilizado por la AUNAP en la fecha de transición al nuevo Marco normativo contable, para el que no existe un acuerdo formal con ninguna entidad jurídica por cuanto se desconoce quién es el titular del mismo?

Según se informó mediante correo electrónico, la AUNAP utiliza la totalidad de un inmueble cuya titularidad se desconoce, el cual fue intervenido por el INCODER mediante un contrato de obra pública, las cuales se registraron en la contabilidad de esta entidad.

Así las cosas, en desarrollo del proceso de transición al nuevo Marco normativo contable, corresponde a la AUNAP incorporar el inmueble (terreno y edificación) a su situación financiera. Para tal efecto, deberá debitar la subcuenta 160504-Terrenos pendientes de legalizar de la cuenta 1605-TERRENOS y la subcuenta 164027-Edificaciones pendientes de legalizar de la cuenta 1640-Edificaciones, lo cual implica que con ello se incorporan las mejoras realizadas por el INCODER que finalmente solo son una parte de esas edificaciones, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación si este registro se realiza en la fecha de transición.

CONCEPTO No. 20182000028151 DEL 22-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Valoración de bienes de Propiedad, planta y equipo Reconocimiento de bienes recibidos de terceros y en donación

Señora
LUZ AMPARO CELIS CAICEDO

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

831

Rionegro - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a las comunicaciones radicadas en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550001753-2 y 2018550001754-2 del 16 de abril de 2018, mediante las cuales solicita para una Institución educativa:

1. Cómo deben valorarse los siguientes bienes:

Bienes que no tienen valor y de los cuales no se encuentran facturas.

Equipos de cómputo y de oficina donados que no tienen valor y las Empresas donantes indican que con el acta de entrega es suficiente.

- 2.Cuál es la normatividad vigente para el manejo de los inventarios de Propiedad. Planta y equipo y una guía detallada de los elementos que deben clasificarse en cada código contable.

CONSIDERACIONES

Si bien las instituciones educativas por efecto de la descentralización administrativa gozan de independencia para la elaboración de sus procedimientos, para efectos contables la información que dichas instituciones preparan es agregada a la información que el Municipio o el Departamento presenta a la CGN. En tal sentido, las políticas contables que dichas instituciones deben adoptar deberán corresponder a las definidas por la entidad agregadora en aplicación de la normatividad definida para las entidades de Gobierno, como son la Resolución 533 de 2015 por su Marco Conceptual, el cual constituye la 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. La Resolución 484 de 2017, que contiene las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos, la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, que adoptó el Catálogo General de Cuentas para las entidades de Gobierno, los Procedimientos contables y la Doctrina contable.

El Marco conceptual para las entidades de Gobierno en relación con el Reconocimiento de los elementos de los estados financieros, señala: “Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o

gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad. (...)

La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. 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. (...)

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. (...)

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.

6.3.4.1. 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. El costo es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

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. 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. (...).” (Subrayado fuera de texto)

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 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)

Ahora bien, la Norma relacionada con las Propiedades, planta y equipo, señala:

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

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, (...)
16. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición

del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.(...)”

Por su parte, la Norma de Ingresos de Transacciones sin contraprestación, al referirse al reconocimiento de bienes recibidos de terceros señala:

“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

20. Los bienes que reciba la entidad de otras entidades del sector público y las donaciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia. (...)

1.3.2. Medición

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

De otra parte, el Anexo a la Resolución 193 de 2016, relacionado con el Procedimiento para la evaluación del Control Interno contable, en el capítulo 3. Gestión del Riesgo contable señala:

3.2 Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

Con el propósito de lograr una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deberán observar, como mínimo, los siguientes elementos y actividades.

3.2.1 Estructura del área contable y gestión por procesos

De acuerdo con la complejidad de la estructura organizacional y de las operaciones que desarrollan las entidades, deberán contar con una estructura del área contable que les permita desarrollar adecuadamente todas las etapas que comprenden el proceso contable. En tal sentido, deberán diseñar y mantener, en su estructura organizacional, los procesos necesarios para la adecuada administración del sistema contable y disponer de un sistema de información que les permita cumplir adecuadamente sus funciones.

Con tal fin, las entidades deberán adelantar acciones tendientes a determinar la forma como circula la información, observando su conveniencia y eficiencia, así como su contribución a la neutralización o mitigación de los riesgos relacionados con la oportunidad de la información.

En este análisis, se deberán identificar, de manera clara, los documentos soportes a través de los cuales fluye la información, para establecer posteriormente su relación y efecto sobre la contabilidad, así como determinar los puntos críticos o de mayor impacto sobre el resultado del proceso contable. Para este fin, se pueden elaborar diagramas de flujo que vinculen los diferentes procesos desarrollados por la entidad y que permitan identificar los responsables y la forma como fluye y debe fluir la información financiera para proceder luego a implementar los controles que se requieran.

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

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

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

3.2.3 Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

La estructura documental del sistema de contabilidad, la cual fundamenta el requisito de verificabilidad, contribuye de manera integral a la aplicación de los diferentes tipos de control que están definidos constitucional y legalmente. (...)

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. (...)

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

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

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

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, las normas expuestas del Marco conceptual de la Resolución 533 de 2015 y de las Normas del Anexo de la Resolución 484 de 2017, aplicables en el proceso contable para que la información refleje la situación de la entidad de manera ajustada a la realidad, así como al Anexo de la Resolución 193 de 2016, relacionada con el Procedimiento de Control Interno contable se atienden las inquietudes planteadas, así:

1. Cómo deben valorarse los siguientes bienes:

- Bienes que no tienen valor y de los cuales no se encuentran facturas.

En la medición inicial los bienes de Propiedad, planta y Equipo deben reconocerse por el costo. Cuando no se dispone de este valor serán reconocidos por el valor de mercado o por el costo de reposición.

El valor de mercado corresponderá al valor del activo que se da en un intercambio entre partes interesadas y debidamente informadas en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua y que permite que la información relacionada con los bienes refleje la realidad, en la medida que no pueden valer menos que el valor de mercado, porque este sería el valor por el cual podrá realizarse, ni puede valer más porque la entidad espera obtener un potencial de servicio equivalente si llegara a comprar el mismo activo.

El costo de reposición por su parte, comprende la contraprestación más baja que requiere la entidad para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo y su medición corresponderá al monto de recursos necesarios para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio del activo existente o de un activo alternativo que brinde los mismos beneficios económicos a un precio más bajo, en el entendido que el potencial de servicio restante es el tiempo durante el cual la entidad espera utilizar el bien para mantener la capacidad de servicio requerido.

De manera que, para aquellos bienes que no tienen valor en libros y que no puede determinarse su costo, que reúnen los criterios para su reconocimiento como activos de conformidad con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, deberán medirse por el valor de mercado o por el costo de reposición.

- Equipos de cómputo y de oficina donados que no tienen valor y las Empresas donantes indican que con el acta de entrega es suficiente.

En el caso de bienes entregados por otras entidades o los recibidos en donación, se reconocerán en el resultado del período como un Ingreso por Transferencia y su medición corresponderá al 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, será por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso, y que efectivamente puede constar en acta de entrega.

En el evento que corresponda a activos que la entidad posee a 31 de diciembre de 2017, para la conformación de los saldos iniciales por la transición a la Nueva normatividad, su medición corresponderá a algunos de los criterios señalados en el Instructivo 002 de 2015, en el capítulo de Propiedades, planta y equipo, según el cual debe medirse la partida de cada clase utilizando alguna de las siguientes alternativas: (detalladas en el instructivo)

- 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. (...)

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.

2.Cuál es la normatividad vigente para el manejo de los inventarios de Propiedad. Planta y equipo y una guía detallada de los elementos que deben clasificarse en cada código contable.

Para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de las Propiedades, planta y equipo, las entidades del ámbito de Gobierno deben aplicar la Norma respectiva, contenida en el Anexo de la Resolución 484 de 2017.

La CGN no dispone de un listado de elementos con una codificación contable, toda vez que corresponde a cada entidad clasificarlos en cada código contable, de conformidad con la estructura del Catálogo General de Cuentas, adoptado para las entidades de Gobierno con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, de cara a la naturaleza y las funciones a que estén destinados.

Toda la normatividad vigente a aplicar por las entidades de Gobierno, podrán consultarse en la página de la CGN www.contaduria.gov.co

Es pertinente mencionar que la Resolución 193 de 2016, “Por la cual se Incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable” hace referencia a los Elementos y actividades de control interno que las entidades deben gestionar para minimizar el riesgo contable en el proceso de preparación de la información financiera, como son:

- Organizar la estructura del área contable y gestión por procesos.
- Contar con las herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera. Mantener un Sistema documental que permita que la información pueda ser verificable, porque cuenta con los soportes documentales idóneos que respaldan las operaciones realizadas por la entidad.
- Disponer de Manuales 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, procedimientos y funciones. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

- Mantener la depuración contable permanente y sostenible, para que la información financiera refleje su realidad económica mediante las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

CONCEPTO No. 20182000028421 DEL 22-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Patrimonio público incorporado
	SUBTEMAS	Recibo de bienes entregados sin contraprestación de otra entidad contable pública.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Venta de porción de un terreno propiedad de la entidad. Venta de activos de una entidad territorial a una privada.

Doctora
MARTHA INÉS SÁNCHEZ BELTRÁN
Contadora
Municipio de la Calera
La Calera - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550001940-2 del 26 de abril de 2018, mediante la cual consulta:

1. El Municipio recibió de la CAR un lote de terreno junto con una planta de tratamiento de aguas residuales, contabilizados en la subcuenta 164502-Plantas de tratamiento de la cuenta 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES contra la subcuenta 312002-En especie de la cuenta 3120-SUPERÁVIT POR DONACIÓN.

Ahora el Municipio vende una parte del terreno a la Agencia Nacional de Infraestructura ANI. ¿Se debe separar el valor del terreno y el valor total de la planta?

2. Para los aportes que deben realizar las entidades territoriales al Fonpet por la venta de activos fijos, que corresponde al 15% del total de la venta, el Municipio está obligado a realizar este aporte toda vez que la ANI es una entidad estatal?

CONSIDERACIONES

1. Venta de terreno

RCP-Régimen Precedente

El tratamiento de los terrenos venía reglamentado desde la normatividad del Régimen de Contabilidad Pública, es así como en la Norma Técnica, numeral 9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo del Plan General de Contabilidad Pública señala:

“174. Las propiedades, planta y equipo deben reconocerse y revelarse de acuerdo con su naturaleza y capacidad de desplazamiento, en muebles, inmuebles, plantaciones y de locomoción propia. Los bienes muebles se revelarán de acuerdo con su naturaleza, destinación y estado normal de funcionamiento o de situaciones especiales para ser involucrados en procesos operativos o administrativos. En los bienes inmuebles se revelará por separado el valor que corresponda a los terrenos. Los bienes clasificados como de locomoción propia corresponden a los semovientes y se revelan en forma separada.”
(Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Manual de Procedimientos del RCP en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, cuando se trata del traslado de bienes que implica la transferencia de la propiedad de estos de bienes dispone:

“24. Traslado de Bienes entre entidades contables públicas

El traslado de bienes es el proceso mediante el cual se entregan y reciben bienes entre entidades contables públicas, que implica la transferencia de la propiedad de tales bienes.

La entidad contable pública que traslada propiedades, planta y equipo 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 que surja se registra debitando las subcuentas que correspondan, de la cuenta 3105- CAPITAL FISCAL ó 3208-CAPITAL FISCAL, si se trata de entidades del gobierno general, o la subcuenta 580808-Bienes y derechos trasladados por las empresas a otras entidades contables públicas, de la cuenta 5808- OTROS GASTOS ORDINARIOS, si se trata de empresas públicas. 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.

La entidad contable pública que recibe los bienes debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico y acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o la subcuenta 325525- Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.” (Subrayado fuera de texto)

El CGC del Régimen precedente en la dinámica de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, señala:

Se debita con:

“4. La reclasificación de los bienes y derechos recibidos, a la cuenta 3105-Capital fiscal, al inicio del período contable, excepto los bienes pendientes de legalizar y los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación.”

Régimen de Gobierno

La Nueva normatividad contable vigente desde el 1° de enero de 2018 para las Entidades de Gobierno en la Norma de Propiedades, planta y equipo contenida en el Anexo de 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; 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. (...)

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

2. Venta de bienes-Fonpet

La Ley 549 de 1999, "Por la cual se dictan normas tendientes a financiar el pasivo pensional de las entidades territoriales, se crea el Fondo Nacional de Pensiones de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones en materia prestacional." señala:

"ARTÍCULO 2o. Recursos para el pago de los pasivos pensionales. Se destinarán a cubrir los pasivos pensionales los siguientes recursos: (...)

7. A partir del 1o. de enero del año 2000, el 15% de los ingresos producto de la enajenación al sector privado de acciones o activos de las entidades territoriales."

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

1. Venta de Terreno

RCP-Régimen Precedente

En primer término, es pertinente indicar que de conformidad con el RCP que rigió hasta el 31 de diciembre de 2017, cuando una entidad tenía un bien de Propiedades, planta y equipo, del cual hacía parte un terreno, éste último debía reconocerse por separado, de manera que desde su incorporación la entidad debió valorar y reconocer el terreno en donde estaba construida la planta recibida de la CAR.

Así mismo, el Manual de Procedimientos del RCP en el Procedimiento de los hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo indicaba que en el proceso del traslado de bienes entre entidades contables públicas cuando se presenta transferencia de la propiedad de tales bienes, la entidad contable pública que recibe los bienes debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico y acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. En consecuencia, no fue correcto haber

registrado en el Patrimonio la recepción del bien en la cuenta 3120-SUPERÁVIT POR DONACIÓN, anotando además, que según la dinámica para el manejo de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, al inicio del período contable debieron reclasificarse los bienes recibidos a la cuenta 3105-Capital fiscal.

Marco normativo Entidades de Gobierno

Ahora bien, como a partir del 1° de enero de 2018 entidades como los Municipios deben aplicar el Marco normativo para entidades de Gobierno que contiene las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, la Norma relacionada con Propiedades, planta y equipo, igualmente dispone que los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

En consecuencia, la entidad deberá reconocer por separado el valor de la planta y la del terreno, para del valor total del terreno descontar la porción que pretende vender.

2. Venta de bienes-Fonpet

Con respecto a la entrega al Fonpet del 15% de los ingresos producto de la enajenación de activos al sector privado, se recomienda consultar lo dispuesto en el numeral 7 del artículo 2° de la Ley 549 de 1999, y en caso de persistir dudas, dirigirse directamente al Fonpet, entidad encargada de la recepción de la información relacionada con la materia.

CONCEPTO No. 20182000029581 DEL 29-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Diferencia entre saneamiento y depuración contable Registro contable sobre la baja de un bien que se encuentra parcialmente depreciado

Doctora
TEOTILA OBREGON MORENO
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001889-2 de 24 de abril de 2018, en la cual solicita aclaración sobre la diferencia entre saneamiento y depuración contable, con el propósito de atender requerimiento de la Auditoría General.

A manera de ejemplo, pregunta si el registro de la baja de bienes que ya no son útiles para la entidad y pueden ser utilizados por otras entidades, se clasifica como ajuste por saneamiento o ajuste por depuración. Además, pregunta si el bien se encuentra parcialmente depreciado y se decide dar de baja, se debe depreciar en un 100%, o se dará de baja en las condiciones en que se encuentra en la contabilidad.

En los siguientes términos se resuelve la consulta

CONSIDERACIONES

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 1753 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 Procedimiento para la evaluación del Control interno contable, dispuesto como anexo a la Resolución N° 193 de 2016, expedida por la CGN, en el numeral 3.2.15 establece que:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

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

Bienes y Derechos

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

Obligaciones

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

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

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. (...)”

De otra parte, los numerales 10.3 y 10.4 de la Norma sobre Propiedades, planta y equipo, contenida en el Marco normativo para entidades de gobierno, dispone lo siguiente:

“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. (...)

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. (...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

4.3. Corrección de errores de periodos anteriores 20.

Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

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

(...) (Subrayado fuera de texto)

Dentro del Catálogo General de Cuentas para entidades de gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, se establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas:

3109 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.

3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.

2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.

3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Con respecto de la diferencia sobre el saneamiento contable y depuración contable, debe entenderse que la depuración hace referencia a todos los ajustes que debe realizar una entidad pública que resultan de la conciliación de los saldos con los datos que provienen de diferentes fuentes, los relacionados con la corrección de errores contables, y los registros para incorporar o dar de baja bienes derechos y obligaciones como lo señala el numeral 3.2.15 del anexo de la Resolución N° 193 de 2016, con el objetivo de que las cifras y demás datos contenidos en tales estados contables correspondan a la realidad económica y de garantizar que la información contable cumpla las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

El saneamiento contable es un proceso de carácter especial o extraordinario ordenado por la ley el cual hace parte de la depuración y cuyos objetivos están encaminados a obligar a los responsables de la información contable pública a adelantar las acciones administrativas para resolver los problemas de calidad e inconsistencias de la información contable acumuladas en el tiempo por diversas causas, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de las entidades públicas.

Con relación a la pregunta sobre si el registro contable para dar de baja un bien que no está totalmente depreciado, y si para darlo de baja debe depreciarlo en su totalidad o se procede en las condiciones en que esta el bien, se precisa lo siguiente:

El registro de la baja de un activo, es un hecho que debe reconocerse en el momento en que se dispone del mismo por cualquier medio, o cuando no se espera obtener un potencial de servicio, por tanto, no podría clasificarse como un ajuste por saneamiento o

depuración, sino el reconocimiento de un hecho normal en el desarrollo del proceso contable con el objetivo de retirar de la contabilidad un bien que no cumple con los requisitos establecidos para considerarse como activo.

De otra parte, con relación a depreciarlo en su totalidad, esto solo será viable si ha omitido registrar parte de la depreciación que corresponde, evento en el cual la entidad deberá ajustar la depreciación al valor real hasta el momento de dar de baja el activo, teniendo en cuenta que, si la omisión corresponde a periodos anteriores, deberá aplicar lo establecido en el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para entidades de Gobierno, lo cual implica que por el registro de la depreciación no se afecte el resultado del periodo sino en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De lo contrario, es decir si el activo ha sido depreciado hasta la fecha en que se va a dar de baja, aunque se trate de una depreciación parcial por cuanto el activo no ha completado la vida útil estimada, en este caso, el registro contable para dar de baja el bien involucra la cancelación del valor en libros del bien en las condiciones que se encuentra, es decir la baja del saldo del costo, de la depreciación y deterioro acumulado, y el reconociendo de la utilidad o pérdida que resulte, en los resultados del periodo.

CONCEPTO No. 20182000029631 DEL 29-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la planta física usada por las instituciones educativas.

Doctor

DEDWY SILVA ACHURI

Contador

Institución Educativa Colegio Femenino de Villavicencio

Villavicencio - Meta

ANTECEDENTES

Contaduría General de la Nación

*Régimen de
Contabilidad
Pública*

852

Compilación a 31 de diciembre de 2018

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550001801-2, del día 18 de abril de 2018, mediante la cual solicita lo siguiente:

“La Ley 715 de 2001 en su artículo 7 establece como competencia de los municipios certificados la dirección, planificación y prestación del servicio educativo, para ello le asigna la función de administrar las instituciones educativas, el personal docente y demás recursos. Las instituciones educativas son dirigidas por los rectores que son parte de la planta de personal del municipio, por lo que las instituciones no tienen personería jurídica del municipio, por lo que las instituciones no tienen personería jurídica del municipio, por lo que las instituciones no tienen personería jurídica y su representación legal recae sobre el alcalde del municipio certificado.

Hasta aquí es claro, que las instituciones educativas no son entidades independientes, por el contrario, su propiedad, la administración y el control de las mismas la tiene el municipio, porque todo lo que hace el rector, que es funcionario de la Alcaldía, a nivel directivo y administrativo, lo hace basado en las normas existentes y debidamente avaladas por el municipio a través de resoluciones, directrices, circulares y manuales pues la Ley 715 de 2001 le dio estas facultades al municipio, de tal forma que lo que hace es dar cumplimiento a lo diseccionado por la Alcaldía para la prestación del servicio que le compete al municipio y por lo cual es avalado en su desempeño por la misma Alcaldía.

Sin embargo, la Ley otorgó a las instituciones educativas el manejo de los Fondos de Servicios Educativos, que son una cuenta especial creada para que los rectores puedan administrar junto con el Consejo Directivo, los recursos propios, razón por la cual el Decreto 1075 de 2015 establece que las instituciones deben llevar contabilidad para el control de los ingresos y gastos de los recursos mencionados y las instituciones reportan información contable como entidades agregadas al municipio certificado respectivo. (...)

Teniendo en cuenta que la entidad que tiene el verdadero control de la infraestructura de las instituciones educativas es el municipio certificado, toda vez que el municipio tiene la titularidad, lo pone a disposición de la comunidad para la prestación del servicio de su competencia (la educación) o sea acceso al recurso y restricción de su uso, tiene el control administrativo y puede garantizar de forma legal que la infraestructura se use para el fin previsto y además tiene derecho a exigir el cumplimiento de su potencial de servicio al funcionario que pone al frente para administrarlo, o sea al rector, quien debe cumplir con todas las funciones y directrices asignadas por la Alcaldía.

Agradezco me indiquen si el municipio certificado es quien debe registrar en su contabilidad la planta física o bien inmueble en el que funcionan las instituciones o si cada institución

educativa por separado debe incluir dentro de la contabilidad en la que registra el manejo de los recursos del Fondo de Servicios Educativos el bien inmueble.”

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

CONSIDERACIONES

Los artículos 11 y 12 de la Ley 715 de 2001, por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros, establecen las siguientes disposiciones:

“Artículo 11. Fondos de Servicios Educativos. Las instituciones educativas estatales podrán administrar Fondos de Servicios Educativos en los cuales se manejarán los recursos destinados a financiar gastos distintos a los de personal, que faciliten el funcionamiento de la institución.

Artículo 12. Definición de los Fondos de Servicios Educativos. Las entidades estatales que tengan a su cargo establecimientos educativos deben abrir en su contabilidad una cuenta para cada uno de ellos, con el propósito de dar certidumbre a los Consejos Directivos acerca de los ingresos que pueden esperar, y facilitarles que ejerzan, con los rectores o directores, la capacidad de orientar el gasto en la forma que mejor cumpla los propósitos del servicio educativo dentro de las circunstancias propias de cada establecimiento. Esa cuenta se denomina “Fondo de Servicios Educativos”.

Los reglamentos, teniendo en cuenta las diferencias entre los establecimientos urbanos y entre estos y los rurales, dirán qué tipo de ingresos, gastos y bienes pueden manejarse a través de tal cuenta; y en dónde y cómo se mantendrán los bienes que se registren en ella, ciñéndose a la Ley Orgánica del Presupuesto y a esta Ley, en cuanto sean pertinentes.

Los reglamentos aludidos atrás distinguirán entre los ingresos que las entidades estatales destinen al servicio educativo en cada establecimiento, los que los particulares vinculen por la percepción de servicios, y los que vinculen con el propósito principal o exclusivo de beneficiar a la comunidad. Todos esos ingresos pueden registrarse en las cuentas de los Fondos, en las condiciones que determine el reglamento.” (Subrayado fuera del texto).

El Artículo 2.3.1.6.3.16. Contabilidad, del Decreto 1075 de 2015, mediante el cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Educación, establece lo siguiente:

“Los fondos de servicios educativos estatales deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación.

La entidad territorial certificada debe establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal.

Parágrafo. Con el fin de optimizar el uso de los recursos, dos o más establecimientos educativos podrán celebrar acuerdos entre sí con el fin de contratar conjuntamente los servicios contables requeridos.” (Subrayado fuera del texto).

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, en su numeral 6.1.1. Activos, del numeral 6. Definición, Reconocimiento, Medición y Revelación de los Elementos que Constituyen los Estados Financieros, define 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 del texto).

El párrafo 1 del numeral 10.1. Reconocimiento, de la Norma de Propiedades, Planta y Equipo, establece lo siguiente: “Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.”

CONCLUSIONES

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

El reconocimiento de la planta física de propiedad de los municipios certificados, distritos o departamentos, utilizada por las instituciones públicas educativas para la prestación del servicio a su cargo, dependerá de las condiciones establecidas por cada ente territorial para desarrollar el proceso operativo de preparación y elaboración de la información contable en los fondos de servicios educativos bajo su control en la respectiva jurisdicción, sin perjuicio de que como mínimo, en la contabilidad de tales fondos se lleve el control de los ingresos y gastos de los recursos que los conforman, de acuerdo con señalado en la Ley 715 de 2001; todo ello en razón a que corresponde a los municipios certificados, departamentos y distritos, entre otras competencias, dirigir, planificar y garantizar la prestación de los servicios de educación en los niveles de preescolar, básica y media, en condiciones de equidad, eficiencia y calidad dentro de su jurisdicción.

Por lo tanto, si el ente territorial determina que los fondos de servicios educativos, además de reflejar en su contabilidad los ingresos y gastos por la ejecución de los recursos que los conforman, deben incorporar en su información contable los bienes muebles o inmuebles usados para la prestación del servicio de educación, le corresponderá al Fondo registrar el valor de los activos en la cuenta y subcuenta que identifique el bien de la clase 1-ACTIVOS y aplicará lo dispuesto en la Norma que corresponda a su clasificación, anexa a la Resolución N° 484 de 2017, que modificó el anexo a la Resolución N° 533 de 2015. Por lo anterior, el encargado de la contabilidad del nivel central correspondiente retirará los bienes muebles o inmuebles que haya reconocido previamente, con el propósito de evitar la doble contabilización al interior del ente territorial correspondiente.

Ahora bien, si el ente territorial determina que en la contabilidad de los Fondos de Servicios Educativos solo se reconozcan los ingresos y gastos de los recursos de que trata la ley 715 de 2001, y que será la administración central la encargada de reconocer los bienes inmuebles o muebles usados por las instituciones educativas, el ente territorial, departamental o distrital registrará un débito en la cuenta y subcuenta que identifique el bien de la clase 1-ACTIVOS y aplicará lo dispuesto en la Norma que corresponda a su clasificación, anexa a la Resolución N° 484 de 2017, que modificó el anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

Adicionalmente, es necesario precisar que las entidades territoriales tienen la autonomía necesaria para determinar la forma de organización y ejecución del proceso contable que más se adapte a sus necesidades y requerimientos, de manera que este se ajuste a su estructura organizacional y a las características que le sean propias. Así, tratándose de operaciones realizadas entre un órgano o dependencia de la respectiva entidad y un Fondo de Servicios Educativos, en cada caso se deberá aplicar integralmente el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, cuya última modificación fue mediante la Resolución N° 598 de 2017.

Como consecuencia de lo anterior, tratándose de operaciones que correspondan a la cesión de bienes o a la entrega de recursos, por ejemplo, los que corresponden al giro de los recursos de calidad asignados a la entidad territorial o de recursos de gratuidad que obligatoriamente deben ser transferidos al establecimiento educativo; tales hechos deberán registrarse afectando los gastos y los ingresos, según corresponda, aplicando el juicio profesional para establecer la esencia económica subyacente del hecho económico.

Como consecuencia de lo anterior y en atención a la forma de organización y ejecución del proceso contable interno adoptado por la entidad territorial, a esta le corresponde definir, documentar y aplicar un procedimiento contable en el que se asegure la eliminación de la totalidad de las operaciones recíprocas internas, para efectos de la preparación y presentación a la CGN de la información contable, como una sola entidad.

CONCEPTO No. 20182000031061 DEL 07-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la planta física utilizada por las instituciones públicas educativas

Doctora
ISBELIA GUTIÉRREZ GUZMÁN
Directora Técnica de Contabilidad
Municipio de Villavicencio
Villavicencio - Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550002023-2, del 7 de mayo de 2018, donde solicita un pronunciamiento de la CGN frente a los siguientes cuestionamientos:

1. ¿Los bienes inmuebles utilizados por las instituciones públicas educativas a cargo del Municipio, deben retirarse de la situación financiera del mismo? Y como resultado de lo anterior, ¿Corresponde a los fondos de servicios educativos reconocer tales inmuebles y efectuar los avalúos y asegurarlos?

2. En caso que los inmuebles sean registrados en la contabilidad de los fondos de servicios educativos, ¿cuál debería ser el tratamiento contable de las adiciones, mejoras, mantenimiento y reparaciones que se realicen con cargo al presupuesto del Municipio de Villavicencio?

CONSIDERACIONES

Los artículos 11 y 12 de la Ley 715 de 2001, por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros, establecen las siguientes disposiciones:

“Artículo 11. Fondos de Servicios Educativos. Las instituciones educativas estatales podrán administrar Fondos de Servicios Educativos en los cuales se manejarán los recursos destinados a financiar gastos distintos a los de personal, que faciliten el funcionamiento de la institución.

Artículo 12. Definición de los Fondos de Servicios Educativos. Las entidades estatales que tengan a su cargo establecimientos educativos deben abrir en su contabilidad una cuenta para cada uno de ellos, con el propósito de dar certidumbre a los Consejos Directivos acerca de los ingresos que pueden esperar, y facilitarles que ejerzan, con los rectores o directores, la capacidad de orientar el gasto en la forma que mejor cumpla los propósitos del servicio educativo dentro de las circunstancias propias de cada establecimiento. Esa cuenta se denomina “Fondo de Servicios Educativos”.

Los reglamentos, teniendo en cuenta las diferencias entre los establecimientos urbanos y entre estos y los rurales, dirán qué tipo de ingresos, gastos y bienes pueden manejarse a través de tal cuenta; y en dónde y cómo se mantendrán los bienes que se registren en ella, ciñéndose a la Ley Orgánica del Presupuesto y a esta Ley, en cuanto sean pertinentes.

Los reglamentos aludidos atrás distinguirán entre los ingresos que las entidades estatales destinen al servicio educativo en cada establecimiento, los que los particulares vinculen por la percepción de servicios, y los que vinculen con el propósito principal o exclusivo de beneficiar a la comunidad. Todos esos ingresos pueden registrarse en las cuentas de los Fondos, en las condiciones que determine el reglamento.” (Subrayado fuera del texto).

El Artículo 2.3.1.6.3.16. Contabilidad, del Decreto 1075 de 2015, mediante el cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Educación, establece lo siguiente:

“Los fondos de servicios educativos estatales deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación.

La entidad territorial certificada debe establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal.

Parágrafo. Con el fin de optimizar el uso de los recursos, dos o más establecimientos educativos podrán celebrar acuerdos entre sí con el fin de contratar conjuntamente los servicios contables requeridos.” (Subrayado fuera del texto).

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, en su numeral 6.1.1. Activos, del numeral 6. Definición, Reconocimiento, Medición y Revelación de los Elementos que Constituyen los Estados Financieros, define 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 del texto).

El párrafo 1 del numeral 10.1. Reconocimiento, de la Norma de Propiedades, Planta y Equipo, establece lo siguiente:

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

Igualmente, el citado numeral 10.1 Reconocimiento, de la Norma de Propiedades, Planta y Equipo, en los párrafos 5, 6 y 7, establece lo siguiente:

- “5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.
6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo.
7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.”
(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

1. ¿Los bienes inmuebles utilizados por las instituciones públicas educativas a cargo del Municipio, deben retirarse de la situación financiera del mismo? Y como resultado de lo anterior, ¿Corresponde a los fondos de servicios educativos reconocer tales inmuebles y efectuar los avalúos y asegurarlos?

El reconocimiento de la planta física de propiedad de los municipios certificados, distritos o departamentos, utilizada por las instituciones públicas educativas para la prestación del servicio a su cargo, dependerá de las condiciones establecidas por cada ente territorial para desarrollar el proceso operativo de preparación y elaboración de la información contable en los fondos de servicios educativos bajo su control en la respectiva jurisdicción, sin perjuicio de que como mínimo, en la contabilidad de tales fondos se lleve el control de los ingresos y gastos de los recursos que los conforman, de acuerdo con señalado en la Ley N° 715 de 2001; todo ello en razón a que corresponde a los municipios certificados, departamentos y distritos, entre otras competencias, dirigir, planificar y garantizar la prestación de los servicios de educación en los niveles de preescolar, básica y media, en condiciones de equidad, eficiencia y calidad dentro de su jurisdicción.

Por lo tanto, si el ente territorial determina que los fondos de servicios educativos, además de reflejar en su contabilidad los ingresos y gastos por la ejecución de los recursos que los conforman, deben incorporar en su información contable los bienes muebles o inmuebles usados para la prestación del servicio de educación, le corresponderá al Fondo registrar el valor de los activos en la cuenta y subcuenta que identifique el bien de la clase 1-ACTIVOS y aplicará lo dispuesto en la Norma que corresponda a su clasificación, anexa a la Resolución N° 484 de 2017, que modificó el anexo a la Resolución N° 533 de 2015. Por lo anterior, el encargado de la contabilidad del nivel central correspondiente retirará los bienes muebles o inmuebles que haya reconocido previamente, con el propósito de evitar la doble contabilización al interior del ente territorial correspondiente.

Ahora bien, si el ente territorial determina que en la contabilidad de los Fondos de Servicios Educativos solo se reconozcan los ingresos y gastos de los recursos que los conforman, y que será la administración central la encargada de reconocer los bienes inmuebles o muebles usados por las instituciones educativas, el ente territorial, departamental o distrital registrará un débito en la cuenta y subcuenta que identifique el bien de la clase 1-ACTIVOS y aplicará lo dispuesto en la Norma que corresponda a su clasificación, anexa a la Resolución N° 484 de 2017, que modificó el anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

2. En caso que los inmuebles sean registrados en la contabilidad de los fondos de servicios educativos, ¿cuál debería ser el tratamiento contable de las adiciones, mejoras, mantenimiento y reparaciones que se realicen con cargo al presupuesto del Municipio de Villavicencio?

En principio es necesario señalar que las entidades territoriales tienen la autonomía necesaria para determinar la forma de organización y ejecución del proceso contable que más se adapte a sus necesidades y requerimientos, de manera que este se ajuste a su estructura organizacional y a las características que le sean propias.

Por lo señalado anteriormente y en atención a la forma de organización y ejecución del proceso contable interno adoptado por la entidad territorial, a esta le corresponde definir, documentar y aplicar una política contable operativa transversal, cuyo procedimiento contable asegure la eliminación de la totalidad de las operaciones recíprocas internas, para efectos de la preparación y presentación a la CGN de la información contable, como una sola entidad.

Así las cosas, cuando además de los ingresos y gastos de los recursos que los conforman, el Municipio optó porque el Fondo de Servicios Educativos reconozca en su contabilidad los bienes muebles e inmuebles que estos utilizan para la prestación del servicio a su cargo, es necesario tener en cuenta que para la totalidad de las transacciones reconocidas en desarrollo del proceso contable a su cargo se debe atender integralmente el Marco

normativo contable dispuesto por la CGN para entidades de gobierno y el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, cuya última modificación se ordenó mediante la Resolución N° 598 de 2017.

Como consecuencia de lo anterior, tratándose de operaciones que correspondan, entre otras, a (i) la cesión de bienes; (ii) adiciones y mejoras en la infraestructura inmobiliaria utilizada por las instituciones educativas; (ii) entrega de recursos, por ejemplo, las que corresponden al giro de los recursos de calidad asignados a la entidad territorial o de recursos de gratuidad que obligatoriamente deben ser transferidos al establecimiento educativo; (iii) erogaciones realizadas por la Administración central, por ejemplo, las relacionadas con las obras de mantenimiento o mejoras de las edificaciones, o el pago de los seguros de estos inmuebles, entre otros, deberán registrarse afectando los gastos sin contraprestación en la contabilidad del Municipio y como ingresos sin contraprestación en la contabilidad del FSE, quien será el que reconoce las adiciones o mejoras y los gastos por el mantenimiento o los seguros, según el caso, aplicando siempre el juicio profesional para establecer la esencia económica subyacente del hecho económico.

Por el contrario, si la Alcaldía opta por el reconocimiento de los inmuebles utilizados por las instituciones públicas educativas, las erogaciones relacionadas con las obras de mantenimiento o mejoras de las edificaciones, o el pago de los seguros de estos inmuebles, entre otros, debe registrarlos como propios.

Por último, no sobra recordar que de conformidad con lo dispuesto en el numeral 10.1 Reconocimiento, de la Norma de Propiedades, Planta y Equipo, párrafos 5, 6 y 7, las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo deben reconocerse como un mayor valor de esta y, en consecuencia, afectan el cálculo futuro de la depreciación. En tanto que el mantenimiento y las reparaciones de las propiedades, planta y equipo deberán reconocerse como gastos en el resultado del periodo de quien los haya incorporado a sus activos.

CONCEPTO No. 20182000031711 DEL 15-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente

	SUBTEMAS	Reconocimiento inicial bajo el nuevo Marco Normativo de los activos en concesión y de los pasivos asociados a estos en los acuerdos de concesión de infraestructura portuaria y férrea
--	-----------------	--

Doctora

MIREYI VARGAS OLIVEROS

Experta 6 del GIT Administrativo y Financiero

Agencia Nacional de Infraestructura (ANI)

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550002343-2, del 29 de mayo de 2018, mediante la cual, en línea con lo debatido en la mesa de trabajo del 25 de mayo de 2018, la entidad manifiesta inquietudes respecto al tratamiento contable que se tiene planeado realizar para el reconocimiento inicial, bajo el nuevo Marco Normativo, de los activos en concesión y de los pasivos asociados a estos en los acuerdos de concesión de infraestructura portuaria y férrea.

En el caso de los acuerdos de concesión de infraestructura portuaria, la ANI expresa lo siguiente:

- g. “La entidad cuenta con el reconocimiento en el activo del valor informado por los concesionario con respecto a la inversión de capital privado, desagregado por los siguientes conceptos: Infraestructura, Equipos, Dragados y software, valores reportados de forma globalizada en el activo, en lo referente al concepto de Dragados, surge la siguiente inquietud ¿estos valores se deben registrar como impacto al patrimonio, por cuanto se deben llevar como gasto?, por otra parte en los conceptos de Equipos y sistemas informados por los concesionario y ¿teniendo en cuenta que en los contratos se tiene pactado que estos bienes (vehículos, muebles y enseres y equipos de oficina, computadores, software) serán entregados al momento de la reversión, es procedente reflejarlos en la cuenta Bienes de Uso Público?, debido a que informarlos en la cuenta de propiedades planta y equipo en concesión, representaría mantener el detalle de los bienes (Kardex por cada activo) que implicaría mantener un software de control de inventarios (Salidas, bajas, etc) generando un desgaste administrativo y sobrecostos, toda vez que dada su materialidad no generaría beneficio alguno para la adecuada revelación de los activos en concesión por cuanto ese detalle es necesario una vez se dé por terminado el contrato de concesión, momento en el cual si se requiere el valor de dichos activos.

Dado que las concesiones portuarias, corresponden a un modelo de pasivo de derecho al operador y teniendo en cuenta que en la normatividad precedente estas concesiones no presentan registros de pasivos, la Agencia procederá a realizar el siguiente registro contable para el balance de apertura: el pasivo diferido de acuerdo a la actualización de la inversión de capital privado, la cual se realiza semestralmente, del mismo modo se efectuara la amortización del pasivo de acuerdo a las fechas de realización de la inversión reportada por los concesionarios y de acuerdo al plazo establecido en los contratos de concesión y el valor resultante se registrara como pasivo diferido a fecha de corte 31 de diciembre de 2017, con contrapartida a impactos en el patrimonio, ¿Si es adecuado realizar este registro como lo informamos?. Lo anterior teniendo en cuenta que no es procedente reflejar un pasivo total, si en estos contratos ya ha transcurrido años de ejecución y por ende inversiones realizadas, las cuales se deben amortizar para que el ingreso en la medición posterior no sea tan representativo en el balance de la Agencia”

Por su parte, en el caso de los acuerdos de concesión de infraestructura férrea, la ANI señala lo siguiente:

- “Para el caso de Red férrea del atlántico nos encontramos ante un modelo de pasivo mixto donde el pasivo financiero ya fue pagado en su totalidad por la Nación y ejecutado en su totalidad por el concesionario y al igual que pasa en puertos a 31 de diciembre de 2017 no se encuentra registrado ningún pasivo, por tanto la Agencia reconocerá únicamente la parte del pasivo diferido que corresponde a la inversión del privado, información que fue certificada por los concesionarios e igualmente se amortizara teniendo en cuenta las fechas de inversión del capital privado de acuerdo al plazo pactado en el contrato de concesión y el resultado se registrara como impactos en la cuenta de patrimonio., ¿Si es adecuado realizar este registro como lo informamos?”

Por otra parte para la Red Férrea del Pacifico, la Agencia a 31 de diciembre de 2017 caduco el contrato de concesión, razón por la cual surge la pregunta si es procedente registrar un pasivo diferido dadas las circunstancias legales que implica la caducidad de contratos donde no necesariamente el estado tendrá obligaciones de pagar sino por el contrario es más factible que tenga un beneficio económico por el incumplimiento. ¿Si es adecuado el análisis y registro como lo informamos?”

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, contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece lo siguiente frente al reconocimiento y medición de los activos en concesión y de los pasivos asociados a los acuerdos de concesión:

“1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

(...) 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.

Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público y Activos intangibles, según corresponda.

1.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

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.

Como contraprestación, de conformidad con los términos del acuerdo, la entidad concedente puede compensar al concesionario por el activo que proporcione o por la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (pasivo financiero) o b) cediendo al concesionario el derecho a obtener ingresos producto de la explotación del activo en concesión o de otro activo generador de ingresos (cesión de derechos de explotación al concesionario).

Si la entidad concedente realiza pagos directos al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión y, a su vez, le cede derechos para explotar dicho activo u otro activo generador de ingresos, reconocerá separadamente la parte que corresponde a pasivo financiero y la parte que corresponde a pasivo diferido. El valor inicial del pasivo total será el mismo valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente reconocido como activo, 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. (...)

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. (...)

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).

Así mismo, en el párrafo 5 de la Norma de bienes de uso público, contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se establece que: “... el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. El mantenimiento y conservación son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

CONCLUSIONES

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

1. En los acuerdos de concesión de infraestructura portuaria, el reconocimiento inicial de los activos en concesión bajo el nuevo Marco Normativo se deberá efectuar atendiendo la naturaleza de los activos construidos, adquiridos, desarrollados, mejorados o rehabilitados por el concesionario al 31 de diciembre de 2017. Por ello, los activos deberán clasificarse y registrarse como bienes de uso público, propiedades, planta y equipo o activos intangibles, según corresponda, a partir de la información que la ANI reciba de los concesionarios. En cumplimiento de lo anterior y considerando las limitaciones de información, la entidad podrá reconocer los activos de manera global siempre que se refleje adecuadamente su naturaleza y que corresponda con alguna de las subcuentas definidas en el Catálogo General de Cuentas, con el fin de facilitar su registro.

Ahora bien, bajo el entendido de que dichos activos deben ser revertidos en óptimas condiciones a la entidad concedente cuando finalice el acuerdo de concesión y que la ANI no posee información detallada para cada clase de activo, la depreciación o amortización de estos se podrá realizar a partir de estimaciones sobre la vida útil de manera global, las cuales deberán considerar el uso esperado de los bienes en su conjunto, en condiciones normales de operación, y la fecha de reconocimiento inicial de cada clase de activos. No obstante, una vez los activos sean revertidos a la entidad concedente, esta reconocerá cada activo de manera independiente dentro de la clasificación como bienes de uso público, propiedades, planta y equipo o activos intangibles, ajustando los valores globales inicialmente reconocidos antes de su reversión.

Por otra parte, dado que las inversiones realizadas por el concesionario por concepto de dragado corresponden a erogaciones tendientes a conservar la capacidad normal de uso de los activos en concesión, más que a aumentar su vida útil, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos, en la determinación de los saldos iniciales de los activos en concesión bajo el nuevo Marco Normativo, la ANI deberá disminuir, en caso de que existan, aquellos valores por concepto de dragado que hayan sido incorporados como mayor valor del activo, afectando el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Por último, con relación al reconocimiento inicial de los pasivos asociados a los activos en concesión de infraestructura portuaria bajo el nuevo Marco Normativo, se considera adecuada la clasificación que la ANI realizará sobre los mismos como pasivos diferidos, por cuanto en este tipo de acuerdos, la entidad compensa al concesionario por las actividades de construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de los activos en concesión, únicamente, a través de la cesión del derecho a recibir los ingresos que se generen por la explotación de dichos activos.

Así mismo, habrá lugar a reconocimiento de pasivos diferidos en la fecha de determinación de saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo si, con posterioridad a dicha fecha, el concesionario sigue teniendo derecho a percibir los ingresos por la explotación de los activos en concesión. La estimación inicial de dicho pasivo corresponderá a su saldo pendiente de amortizar, relacionado con los activos reconocidos al 31 de diciembre de 2017. De ahí, que la estimación realizada por la ANI resulte adecuada, en la medida que está ajustando los valores por los que se debieron reconocer los pasivos diferidos, atendiendo la fecha de reconocimiento de los activos en concesión y la amortización acumulada a la fecha de determinación de los saldos iniciales, a partir del plazo de los acuerdos de concesión.

2. En los acuerdos de concesión de infraestructura férrea no habrá lugar al reconocimiento de pasivos financieros asociados a los activos en concesión, debido a que, con posterioridad a la fecha de determinación de saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo, la ANI no debe realizar pagos futuros al concesionario por los activos en concesión construidos, desarrollados, adquiridos, mejorados o rehabilitados al 31 de diciembre de 2017.

Por otra parte, en consonancia con lo señalado en los acuerdos de concesión de infraestructura portuaria, en la determinación de saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo, la ANI deberá reconocer como pasivo diferido la parte de los activos en concesión de los acuerdos de concesión de infraestructura férrea que se financió con la cesión de derechos al concesionario de explotar dichos activos y que está pendiente por amortizar al 31 de diciembre de 2017. Claro está, que sólo habrá derecho a reconocer pasivos diferidos si, con posterioridad a esa fecha, el concesionario sigue teniendo derecho a percibir los ingresos por la explotación de los activos en concesión.

En ese sentido, sólo habrá reconocimiento de pasivo diferido en el acuerdo de concesión del Atlántico, dado que, en el acuerdo de concesión del Pacífico, por el incumplimiento de cláusulas contractuales, el concesionario no tiene derecho a recibir los ingresos que se generen por la explotación de los activos concesionados, sino que, por el contrario, debe pagar una compensación a la ANI por este hecho.

Adicionalmente, se considera adecuada la estimación inicial realizada por la ANI para el reconocimiento inicial del pasivo diferido, debido a que está ajustando los valores por los que se debieron reconocer los pasivos diferidos, atendiendo la fecha de reconocimiento de los activos en concesión y la amortización acumulada a la fecha de determinación de los saldos iniciales, a partir del plazo de los acuerdos de concesión.

CONCEPTO No. 20182000032481 DEL 21-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Gastos de administración y operación
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los gastos en desarrollo del cometido estatal en los estados financieros

Doctor

JAIRO ENRIQUE SÁNCHEZ NIETO
 Profesional especializado
 Coordinador Grupo Contabilidad
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550000389-2, del 02 de febrero de 2018, mediante la cual plantea que, teniendo en cuenta la nueva parametrización contable, se solicita sea revisado el Concepto emitido por la CGN con N° 20132000018061 del 29 de mayo de 2013, en la cual se ordena el traslado de gastos al INPEC, "Reconocimiento de los gastos en desarrollo del cometido estatal en los estados contables y Registro del traspaso de bienes para ser utilizados en la prestación de servicios", considerando, entre otros aspectos, que mediante el Decreto 4150 de 2011, se ordenó la escisión del Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario (INPEC), y se determinó la creación de la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios (USPEC), la cual tiene como objeto gestionar y operar el suministro de bienes y la prestación de los servicios, la infraestructura y brindar el apoyo logístico y administrativo requeridos para el adecuado funcionamiento de los servicios penitenciarios y carcelarios a cargo del Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario - INPEC

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

CONSIDERACIONES

El Decreto 4150 de 2011, "Por el cual se crea la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios - SPC, se determina su objeto y estructura", establece que:

"(...)

CAPÍTULO I

Escisión del Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario y Creación de la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios - SPC

Artículo 1°. Escisión del Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario - INPEC. Escíndanse del Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario las funciones administrativas y de ejecución de actividades que soportan al INPEC para el cumplimiento de sus objetivos, las que se asignan en este decreto a la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios - SPC y a las dependencias a su cargo.

Artículo 2°. Creación y naturaleza jurídica. Créase una Unidad Administrativa Especial denominada Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios - SPC, con personería jurídica, autonomía administrativa y financiera, adscrita al Ministerio de Justicia y del Derecho, cuyos objetivos y funciones serán los escindidos.

Artículo 3°. Sede. La Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios - SPC, tendrá como sede la ciudad de Bogotá, D. C. y ejercerá sus funciones en el territorio nacional.

Artículo 4°. Objeto. La Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios - SPC, tiene como objeto gestionar y operar el suministro de bienes y la prestación de los servicios, la infraestructura y brindar el apoyo logístico y administrativo requeridos para el adecuado funcionamiento de los servicios penitenciarios y carcelarios a cargo del Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario - INPEC.

Artículo 5°. Funciones. La Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios - SPC, cumplirá las siguientes funciones:

1. Coadyuvar en coordinación con el Ministerio de Justicia y del Derecho y el INPEC, en la definición de políticas en materia de infraestructura carcelaria.
2. Desarrollar e implementar planes, programas y proyectos en materia logística y administrativa para el adecuado funcionamiento de los servicios penitenciarios y carcelarios que debe brindar la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios - SPC al Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario - INPEC.
3. Definir, en coordinación con el Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario - INPEC, los lineamientos que en materia de infraestructura se requieran para la gestión penitenciaria y carcelaria.
4. Administrar fondos u otros sistemas de manejo de cuentas que se asignen a la Unidad para el cumplimiento de su objeto.
5. Adelantar las gestiones necesarias para la ejecución de los proyectos de adquisición, suministro y sostenimiento de los recursos físicos, técnicos y tecnológicos y de infraestructura que sean necesarios para la gestión penitenciaria y carcelaria.
6. Elaborar las investigaciones y estudios relacionados con la gestión penitenciaria y carcelaria, en coordinación con el Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario - INPEC y el Ministerio de Justicia y del Derecho y hacer las recomendaciones correspondientes.
7. Promover, negociar, celebrar, administrar y hacer seguimiento a contratos de asociaciones público-privadas o de concesión, o cualquier tipo de contrato que se suscriba que tengan por objeto la construcción, rehabilitación, mantenimiento, operación y prestación de servicios asociados a la infraestructura carcelaria y penitenciaria.

8. Realizar, directamente o contratar con terceros, las funciones de supervisión, interventorías, auditorías y en general, el seguimiento a la ejecución de los contratos de concesión y de las alianzas público-privadas, o de concesión, o cualquier tipo de contrato que se suscriba.
 9. Gestionar alianzas y la consecución de recursos de cooperación nacional o internacional, dirigidos al desarrollo de la misión institucional, en coordinación con el Ministerio de Justicia y del Derecho y las autoridades competentes.
 10. Asesorar, en lo de su competencia, en materia de gestión penitenciaria y carcelaria.
 11. Diseñar e implementar sistemas de seguimiento, monitoreo y evaluación de los planes, programas y proyectos relacionados con el cumplimiento de la misión institucional.
 12. Las demás que le correspondan de acuerdo con la naturaleza de la Entidad.
- (...)” (subrayado fuera del texto).

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, menciona 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.

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.

(...)

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 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.

(...)

6.1.5. Gastos

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

Los gastos pueden surgir del consumo de activos (depreciación), de la disminución del potencial de servicio y la capacidad de generar beneficios económicos (deterioro), del ajuste de activos al valor de mercado, del ajuste de pasivos por variaciones en su valor, de las pérdidas por siniestros o de la venta de activos no corrientes que deban reconocerse en el resultado del periodo.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, establece las siguientes descripciones de cuentas:

“Cuenta 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.

(...)

Cuenta 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.

(...)

Cuenta 5423 - OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN. Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación a otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, 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.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Dentro de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, se encuentran las subcuentas 442807-Bienes recibidos sin contraprestación y 442890-Otras transferencias, y dentro de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, las subcuentas 542307-Bienes entregados sin contraprestación y 542390-Otras transferencias.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se debe tener en cuenta que siendo el objeto de la USPEC el gestionar y operar el suministro de bienes y la prestación de los servicios, la infraestructura y brindar el apoyo logístico y administrativo requeridos para el funcionamiento de los servicios a cargo del INPEC, dicha entidad deberá reconocer las

erogaciones correspondientes en la medida en que se configuran como gastos de operación. Sin embargo, atendiendo a la característica de representación fiel de la información, tal como se establece en el Marco Conceptual, los gastos correspondientes deberán reflejarse de acuerdo a su naturaleza en los estados financieros del INPEC, ya que es esta entidad la que tiene a su cargo la prestación de servicios carcelarios y penitenciarios, independientemente que el pago de los bienes y servicios respectivos los realice la USPEC, de manera similar a lo planteado en el concepto emitido durante el año 2013, del cual se hace referencia en los antecedentes.

De acuerdo a lo anterior, en la causación de los gastos por parte de la USPEC, se deberá afectar con un débito las subcuentas que correspondan a la cuenta 5111-GASTOS GENERALES, dependiendo de la naturaleza correspondiente, esto es, alimentación, servicios de salud, entre otros; y un registro crédito en la cuenta del pasivo correspondiente. Simultáneamente, con el objetivo de registrar la esencia económica de la transacción, deberá reconocer un crédito a las subcuentas previamente afectadas, de la cuenta 5111-GASTOS GENERALES, contra un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, para el caso de bienes adquiridos para el INPEC, o la subcuenta 542390-Otras transferencias, para el caso de servicios, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por su parte, en atención a lo planteado en el primer párrafo de las conclusiones, el INPEC deberá reconocer los bienes recibidos, como un ingreso sin contraprestación, mediante un crédito a la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, contra un débito en las cuentas de Inventarios; Propiedades, planta y equipo; o gasto, en la medida en que se configuren las definiciones correspondientes para cada una de dichas partidas. Para el caso de los servicios adquiridos, el INPEC deberá reconocer un ingreso mediante un crédito de la subcuenta 442890-Otras transferencias, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, contra un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GASTOS GENERALES.

CONCEPTO No. 20182000035261 DEL 18-07-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Baja en cuentas bienes muebles obsoletos, inservibles o vencidos.

Doctor

JUAN FRANCISCO CORTES ARCHILA

Secretario General

Alcaldía del Municipio de Puerto López

Puerto López - Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002706-2, el día 28 de junio de 2018, en la cual consulta lo siguiente:

“En mi calidad de Secretario General del municipio de Puerto López-Meta, comedidamente por medio del presente escrito, me dirijo a su Despacho, en procura de solicitar de su valiosa colaboración, a fin de obtener Concepto Jurídico sobre la normatividad, etapas técnicas, contables y procedimentales, que se deben implementar en aras de dar de baja bienes muebles inservibles, obsoletos o vencidos adscritos a la Alcaldía Municipal.

Lo anterior debido a que con la entrada en vigencia de la Reforma tributaria, Ley 1819 de 2016 en su artículo 355, el cual indica que:

“Las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contables a que se refiere el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014, modificado por el artículo 261 de la Ley 1753 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.”

En consecuencia esta vigencia es el último año que tiene la Administración Municipal de Puerto López, para adelantar el proceso de depuración de inventarios y atender lo dispuesto anteriormente, pero es importante señalar que para poder llevar a cabo los registros contables requeridos para culminar el proceso de depuración y saneamiento contable, específicamente en la sección de propiedad, planta y equipo, es necesario garantizar la confiabilidad de la información que todas las actuaciones se adelanten conforme a lo establecido en la Ley.

Por lo cual nos permitimos solicitar de su colaboración a fin de conocer la normatividad, etapas técnicas, contables y procedimientos, que se deben implementar en aras de dar de baja bienes muebles inservibles, obsoletos o vencidos adscritos a la Alcaldía Municipal.”

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

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado definiéndolo como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de dicha ley, establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad. Aunado a esto, el literal k) del artículo 3 de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

En el procedimiento para la evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016 se define el Control Interno contable de la siguiente manera:

“Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de texto.)

En el numeral 3.2.4 de dicha Resolución se establece lo siguiente, con respecto a los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

“3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.”

También establece, en su numeral 3.2.15 lo siguiente, con respecto a la depuración contable permanente y sostenible:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

Obligaciones

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

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

En virtud de lo estipulado en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, se hizo necesario que la CGN regulara el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el mismo, considerando que este tiene aplicación para los años 2017 y 2018, y que, para cada uno de estos años, las entidades territoriales deben aplicar un marco normativo distinto, esto es, el Régimen de Contabilidad Pública precedente expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007 vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, y el Marco Normativo para Entidades de Gobierno aplicables desde el 1° de enero de 2018.

En el numeral 1 de la Resolución 107 de 2017 se establece:

“1. IDENTIFICACIÓN DE LOS BIENES, DERECHOS U OBLIGACIONES OBJETO DE DEPURACIÓN

Las entidades territoriales adelantarán las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de los periodos contables 2016 y 2017, a fin de garantizar que la información financiera que se presente en sus primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir, aquellos que se presenten con corte al 31 de diciembre de 2018, cumplan con las características cualitativas fundamentales de la información financiera “Relevancia y Representación fiel” de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos u obligaciones, y, mediante la incorporación y retiro de las partidas a que haya lugar, evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad territorial;
- b) derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad territorial;
- 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;
- f) valores que no estén incorporados en la información financiera y representen derechos o bienes para la entidad territorial;
- (...)

2. REGISTRO DE LA DEPURACIÓN CONTABLE

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las situaciones descritas en el numeral anterior, la entidad territorial adelantará las acciones correspondientes para el respectivo reconocimiento o baja en cuentas de bienes, derechos u obligaciones, para lo cual efectuará los siguientes registros, dependiendo del periodo contable en el que se realice la depuración contable:

(...)

2.2 Depuración contable durante el 2018 sobre la información financiera del 2017

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2018 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2017 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

a) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que incorporar bienes, derechos u obligaciones, ello se hará teniendo en cuenta los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015. Para tal efecto, dichas incorporaciones se registrarán en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación, afectando:

1) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL (conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 para la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha

de transición) por el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007; y

2) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN por la diferencia que exista entre i) el valor del bien, derecho u obligación conforme a los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015, y ii) el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007.

No obstante, cuando sea impracticable determinar qué parte del valor de los bienes, derechos u obligaciones incorporados corresponde a un error de periodos anteriores a la fecha de transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y qué parte corresponde a impactos por la transición al nuevo marco de regulación, la incorporación se registrará en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. Se considera que este requisito es impracticable cuando su aplicación genere un costo que exceda los beneficios de obtener la información.

b) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que dar de baja bienes, derechos u obligaciones, estos se retirarán, por su valor en libros, disminuyendo la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación y demás conceptos asociados, y afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 en relación con la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición.

c) Adicionalmente, la entidad territorial registrará el valor de los bienes o derechos incorporados, así como el valor de las obligaciones que se retiren, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, se registrará el valor de los bienes o derechos que se retiren, así como el valor de las obligaciones que se incorporen, con un débito en la subcuenta 991530- Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016. Los anteriores registros se

efectuarán por el valor en el que se haya afectado el capital fiscal, producto de la incorporación y retiro de bienes, derechos y obligaciones.

Lo anterior, sin perjuicio de la aplicación del Instructivo 002 de 2015, en lo relacionado con la determinación de los saldos iniciales y la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación.

2.3 Depuración contable permanente y sostenible por sucesos ocurridos durante el 2018 y siguientes

Con relación a la depuración contable permanente y sostenible que se origine en sucesos que ocurran durante el año 2018 y siguientes, las entidades territoriales reconocerán o retirarán los bienes, derechos u obligaciones conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y a lo establecido en el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, el cual hace referencia a la depuración contable permanente y sostenible.” (Subrayado fuera de texto)

En las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y presentación de los Hechos Económicos, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece en su capítulo I numeral 10, 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.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de un periodo y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

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

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.

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

32. El costo de las inspecciones generales necesarias para que el activo continúe operando se incorporará como mayor valor del elemento asociado, previa baja en cuentas del valor en libros de cualquier inspección anteriormente capitalizada. Esto se realizará con independencia de que el costo de la inspección previa se haya identificado contablemente dentro de la transacción mediante la cual se haya adquirido o construido dicha partida. De ser necesario, se utilizará el costo estimado de una inspección similar futura como indicador del costo que el componente de inspección tenía cuando la partida fue adquirida o construida.

33. Cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo con relación a su costo total y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la entidad reconocerá, en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida. Esto se realizará con independencia de que el costo del componente se haya identificado y depreciado previamente. De ser necesario, se utilizará el costo de la sustitución como indicador del costo que el elemento sustituido tenía en el momento en el que fue adquirido o construido.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Frente a las inquietudes planteadas en su consulta, se aclara que la CGN no tiene competencia funcional para definir asuntos de carácter administrativo y/o jurídico. En este orden de ideas, se precisa que el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo de la empresa, es de origen y efecto meramente contable, ello quiere decir que, si un bien no cumple los criterios para su reconocimiento como propiedad planta y equipo u otro activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá darse de baja contablemente, pero su titularidad, responsabilidad y régimen jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, que puede ser jurídico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

Hecha esta primera aclaración es necesario manifestar que, de conformidad con las consideraciones expuestas, la CGN reguló 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, considerando que este tiene aplicación para los años 2017 y 2018, y que, para el año 2017, las entidades territoriales debieron aplicar el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, y a partir del año 2018, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno vigente.

Bajo este contexto, la entidad debió establecer los procedimientos para llevar a cabo la baja de bienes en la contabilidad, atendiendo a lo regulado en el Marco Normativo del Régimen

de Contabilidad Pública Precedente, para la depuración de bienes hasta el 31 de diciembre de 2017, con base en la Resolución 357 de 2008; y en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno expedido mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, para la depuración de bienes a partir del 1º de enero de 2018, con base en la Resolución 193 de 2016, especialmente en sus numerales 3.2.4 y 3.2.15.

Es así como la obligación de establecer el procedimiento para dar de baja los bienes muebles inservibles, obsoletos o vencidos en la contabilidad, no obedece al hecho de que entró en vigencia el mandato presente en el aludido artículo de la Ley 1819 de 2016, sino que debió realizarse un saneamiento permanente, en la medida en que se hubiesen identificado los hechos, en procura de garantizar la sostenibilidad de la información financiera, de cara al cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

Ahora bien, con relación a los registros contables para dar de baja bienes muebles que a 31 de diciembre de 2017, se consideraban inservibles, obsoletos o vencidos, y cuya baja no se efectuó antes de la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, es menester precisar que las entidades territoriales tienen hasta el 31 de diciembre del 2018 para efectuarla, afectando las cuentas que representan las propiedades, planta y equipo que se pretenden sanear o depurar y, como contrapartida, con cargo o abono en la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Por otra parte, para los nuevos hechos ocurridos a partir del primero de enero de 2018, bajo el imperio del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, si un bien mueble deja de cumplir la condición de activo por volverse inservible, obsoleto o vencido, la entidad debe proceder a darlo de baja de la contabilidad, mediante un débito a la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, con crédito a las cuentas que representan las propiedades, planta y equipo que se pretenden retirar de la contabilidad.

CONCEPTO No. 20182000033961 DEL 10-07-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica

	SUBTEMAS	Reconocimiento de la planta física de propiedad de los municipios no certificados usada por las instituciones educativas a cargo de los departamentos.
--	-----------------	--

Señor

CARLOS ARIEL VALENCIA BEDOYA

Contador

Salamina - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002473-2, del día 08 de junio de 2018, mediante la cual solicita se indique si les corresponde a las instituciones educativas oficiales, a los municipios no certificados o a los departamentos certificados en educación, reconocer como propiedades, planta y equipo los terrenos y edificaciones de propiedad de los municipios no certificados donde funcionan las instituciones educativas oficiales. Sobre el particular, el consultante indica lo siguiente:

“(…) Particularmente es el caso de los Departamentos que de conformidad con el numeral 6.2.3. del artículo 6 de la Ley 715 de 2001 administran las instituciones educativas de municipios no certificados en educación, donde se ha generado el debate acerca de a qué entidad estatal corresponde el reconocimiento de los terrenos y edificaciones donde funcionan las instituciones educativas oficiales cuyos inmuebles son propiedad de los municipios no certificados en educación: si se reconocen en la propiedad planta y equipo en los estados financieros del municipio como ente propietario de dichos inmuebles; si se reconocen en la propiedad, planta y equipo en los estados financieros del Departamento como ente territorial certificado en educación o; si se reconocen en la propiedad, planta y equipo en los estados financieros de la institución educativa.

(...) ... no existe de una certeza suficiente ni la garantía de que la entidad (departamento, municipio o institución educativa) que reconozca tales inmuebles en la propiedad, planta y equipo en sus estados financieros, obtenga todas las ventajas y asuma todos los riesgos asociados al bien, por tratarse espacios donde tanto la nación, los departamentos y los municipios deben combinar recursos para garantizar el cumplimiento de un fin estatal como es el de la educación.

Referente a la asunción de los riesgos, en el mejoramiento, adecuación, conservación, mantenimiento y reparación de las plantas físicas de las instituciones educativas oficiales convergen recursos de la Nación a través del Ministerio de Educación Nacional con recursos

de Ley 21 de 1982 y de los departamentos y municipios con recursos propios y del SGP Calidad.

Referente a la obtención de las ventajas, todas las entidades, Ministerio de Educación, Departamentos y Municipios como entidades públicas, obtienen ventajas frente a la satisfacción del cumplimiento de un fin estatal, como es el de la prestación del servicio educativo. (...)

Por último, es importante anotar que son las instituciones educativas quienes menos asumen los riesgos de estos inmuebles, podría decirse que asunción de los riesgos es casi nula, y eso se da por dos razones: La primera es la limitación al uso de los recursos de los Fondos de Servicios Educativos que estipula la Ley, y la segunda son los cada vez más escasos recursos propios y de gratuidad educativa que se manejan a través de los Fondos Servicios Educativos. Con gran sacrificio, la única inversión que hoy en día es posible realizar en estos inmuebles por parte de las instituciones educativas son mantenimientos correctivos menores, y eso con afectación a los escaso recursos de gratuidad educativa.”

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

CONSIDERACIONES

Los artículos 11 y 12 de la Ley 715 de 2001, por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros, establecen las siguientes disposiciones:

“Artículo 11. Fondos de Servicios Educativos. Las instituciones educativas estatales podrán administrar Fondos de Servicios Educativos en los cuales se manejarán los recursos destinados a financiar gastos distintos a los de personal, que faciliten el funcionamiento de la institución.

Artículo 12. Definición de los Fondos de Servicios Educativos. Las entidades estatales que tengan a su cargo establecimientos educativos deben abrir en su contabilidad una cuenta para cada uno de ellos, con el propósito de dar certidumbre a los Consejos Directivos acerca de los ingresos que pueden esperar, y facilitarles que ejerzan, con los rectores o directores, la capacidad de orientar el gasto en la forma que mejor cumpla los propósitos del servicio educativo dentro de las circunstancias propias de cada establecimiento. Esa cuenta se denomina “Fondo de Servicios Educativos”.

Los reglamentos, teniendo en cuenta las diferencias entre los establecimientos urbanos y entre estos y los rurales, dirán qué tipo de ingresos, gastos y bienes pueden manejarse a través de tal cuenta; y en dónde y cómo se mantendrán los bienes que se registren en ella, ciñéndose a la Ley Orgánica del Presupuesto y a esta Ley, en cuanto sean pertinentes.

Los reglamentos aludidos atrás distinguirán entre los ingresos que las entidades estatales destinen al servicio educativo en cada establecimiento, los que los particulares vinculen por la percepción de servicios, y los que vinculen con el propósito principal o exclusivo de beneficiar a la comunidad. Todos esos ingresos pueden registrarse en las cuentas de los Fondos, en las condiciones que determine el reglamento.” (Subrayado fuera del texto).

El Artículo 2.3.1.6.3.16. Contabilidad, del Decreto 1075 de 2015, mediante el cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Educación, establece lo siguiente:

“Los fondos de servicios educativos estatales deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación.

La entidad territorial certificada debe establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal.

Parágrafo. Con el fin de optimizar el uso de los recursos, dos o más establecimientos educativos podrán celebrar acuerdos entre sí con el fin de contratar conjuntamente los servicios contables requeridos.” (Subrayado fuera del texto).

El Artículo 6° de la Ley 715 de 2001, se establecen las competencias de los departamentos en el sector de educación, entre las cuales se destaca en el numeral 6.2. las competencias frente a los municipios no certificados:

“6.2.1. Dirigir, planificar; y prestar el servicio educativo en los niveles de preescolar, básica, media en sus distintas modalidades, en condiciones de equidad, eficiencia y calidad, en los términos definidos en la presente ley.

6.2.2. Administrar y distribuir entre los municipios de su jurisdicción los recursos financieros provenientes del Sistema General de Participaciones, destinados a la prestación de los servicios educativos a cargo del Estado, atendiendo los criterios establecidos en la presente ley.

6.2.3. Administrar, ejerciendo las facultades señaladas en el artículo 153 de la Ley 115 de 1994, las instituciones educativas y el personal docente y administrativo de los planteles educativos, sujetándose a la planta de cargos adoptada de conformidad con la presente ley. Para ello, realizará concursos, efectuará los nombramientos del personal requerido, administrará los ascensos, sin superar en ningún caso el monto de los recursos disponibles en el Sistema General de Participaciones y trasladará docentes entre los municipios,

preferiblemente entre los limítrofes, sin más requisito legal que la expedición de los respectivos actos administrativos debidamente motivados.

6.2.4. Participar con recursos propios en la financiación de los servicios educativos a cargo del Estado, en la cofinanciación de programas y proyectos educativos y en las inversiones de infraestructura, calidad y dotación. Los costos amparados con estos recursos no podrán generar gastos permanentes a cargo al Sistema General de Participaciones.

6.2.5. Mantener la cobertura actual y propender a su ampliación. (...)”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, en su numeral 6.1.1. Activos, del numeral 6. Definición, Reconocimiento, Medición y Revelación de los Elementos que Constituyen los Estados Financieros, define 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 del texto).

El párrafo 1 del numeral 10.1. Reconocimiento, de la Norma de Propiedades, Planta y Equipo, establece lo siguiente: “Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.”

CONCLUSIONES

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

El reconocimiento de la planta física de propiedad de los municipios no certificados, utilizada por las instituciones públicas educativas administradas por cuenta y riesgo de los departamentos certificados en educación, dependerá de las condiciones establecidas por cada departamento para desarrollar el proceso operativo de preparación y elaboración de la información contable en los fondos de servicios educativos bajo su control en la respectiva jurisdicción, sin perjuicio de que como mínimo, en la contabilidad de tales fondos se lleve el control de los ingresos y gastos de los recursos que los conforman, de acuerdo con señalado en la Ley 715 de 2001.

Lo anterior, teniendo en cuenta que los departamentos son responsables de las principales competencias en materia de la cobertura educativa, esto es dirigir, planificar y garantizar la prestación de los servicios de educación en los niveles de preescolar, básica y media, en condiciones de equidad, eficiencia y calidad dentro de los municipios no certificados; de tal manera que estos últimos no les corresponderá reconocer en su información financiera la planta física y terrenos de su propiedad al no tener el control de estos.

Por lo tanto, si el departamento determina que los fondos de servicios educativos a su cargo, además de reflejar en su contabilidad los ingresos y gastos por la ejecución de los recursos que los conforman, deben incorporar en su información contable los bienes muebles o inmuebles usados para la prestación del servicio de educación, le corresponderá al Fondo registrar el valor de los activos en la cuenta y subcuenta que identifique el bien de la clase 1-ACTIVOS y aplicará lo dispuesto en la Norma que corresponda a su clasificación, anexa a la Resolución N° 484 de 2017, que modificó el anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

Ahora bien, si el departamento determina que en la contabilidad de los Fondos de Servicios Educativos solo se reconozcan los ingresos y gastos de los recursos de que trata la ley 715 de 2001, y que será la administración central del departamento la encargada de reconocer los bienes inmuebles o muebles usados por las instituciones educativas, el departamento registrará un débito en la cuenta y subcuenta que identifique el bien de la clase 1-ACTIVOS y aplicará lo dispuesto en la Norma que corresponda a su clasificación, anexa a la Resolución N° 484 de 2017, que modificó el anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

Por lo anterior, de la contabilidad del municipio no certificado se retirarán los bienes inmuebles al servicio de las instituciones públicas educativas a cargo de los departamentos certificados en educación, para que se dé paso a aplicar el procedimiento contable anteriormente señalado.

Adicionalmente, es necesario precisar que las entidades territoriales tienen la autonomía necesaria para determinar la forma de organización y ejecución del proceso contable que más se adapte a sus necesidades y requerimientos, de manera que este se ajuste a su estructura organizacional y a las características que le sean propias. Así, tratándose de operaciones realizadas entre un órgano o dependencia de la respectiva entidad y un Fondo de Servicios Educativos, en cada caso se deberá aplicar integralmente el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, cuya última modificación fue mediante la Resolución N° 598 de 2017.

CONCEPTO No. 20182000035261 DEL 18-07-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Baja en cuentas bienes muebles obsoletos, inservibles o vencidos.

Doctor

JUAN FRANCISCO CORTES ARCHILA
Secretario General
Alcaldía del Municipio de Puerto López
Puerto López - Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002706-2, el día 28 de junio de 2018, en la cual consulta lo siguiente:

“En mi calidad de Secretario General del municipio de Puerto López-Meta, comedidamente por medio del presente escrito, me dirijo a su Despacho, en procura de solicitar de su valiosa colaboración, a fin de obtener Concepto Jurídico sobre la normatividad, etapas técnicas, contables y procedimentales, que se deben implementar en aras de dar de baja bienes muebles inservibles, obsoletos o vencidos adscritos a la Alcaldía Municipal.

Lo anterior debido a que con la entrada en vigencia de la Reforma tributaria, Ley 1819 de 2016 en su artículo 355, el cual indica que:

“Las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contables a que se refiere el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014, modificado por el artículo 261 de la Ley 1753 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.”

En consecuencia esta vigencia es el último año que tiene la Administración Municipal de Puerto López, para adelantar el proceso de depuración de inventarios y atender lo dispuesto anteriormente, pero es importante señalar que para poder llevar a cabo los registros contables requeridos para culminar el proceso de depuración y saneamiento contable, específicamente en la sección de propiedad, planta y equipo, es necesario garantizar la confiabilidad de la información que todas las actuaciones se adelanten conforme a lo establecido en la Ley.

Por lo cual nos permitimos solicitar de su colaboración a fin de conocer la normatividad, etapas técnicas, contables y procedimientos, que se deben implementar en aras de dar de baja bienes muebles inservibles, obsoletos o vencidos adscritos a la Alcaldía Municipal.”

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

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado definiéndolo como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de dicha ley, establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad. Aunado a esto, el literal k) del artículo 3 de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

En el procedimiento para la evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016 se define el Control Interno contable de la siguiente manera:

“Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de texto.)

En el numeral 3.2.4 de dicha Resolución se establece lo siguiente, con respecto a los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

“3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros. Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.”

También establece, en su numeral 3.2.15 lo siguiente, con respecto a la depuración contable permanente y sostenible:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

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

Bienes y Derechos

a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;

b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;

c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;

g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;

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

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

En virtud de lo estipulado en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, se hizo necesario que la CGN regulara el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el mismo, considerando que este tiene aplicación para los años 2017 y 2018, y que, para cada uno de estos años, las entidades territoriales deben aplicar un marco normativo distinto, esto es, el Régimen de Contabilidad Pública precedente expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007 vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, y el Marco Normativo para Entidades de Gobierno aplicables desde el 1° de enero de 2018.

En el numeral 1 de la Resolución 107 de 2017 se establece:

“1. IDENTIFICACIÓN DE LOS BIENES, DERECHOS U OBLIGACIONES OBJETO DE DEPURACIÓN

Las entidades territoriales adelantarán las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de los periodos contables 2016 y 2017, a fin de garantizar que la información financiera que se presente en sus primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir, aquellos que se presenten con corte al 31 de diciembre de 2018, cumplan con las características cualitativas fundamentales de la información financiera “Relevancia y Representación fiel” de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos u obligaciones, y, mediante la incorporación y retiro de las partidas a que haya lugar, evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad territorial;
- b) derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad territorial;
- 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;
- f) valores que no estén incorporados en la información financiera y representen derechos o bienes para la entidad territorial;
- (...)

2. REGISTRO DE LA DEPURACIÓN CONTABLE

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las situaciones descritas en el numeral anterior, la entidad territorial adelantará las acciones correspondientes para el respectivo reconocimiento o baja en cuentas de bienes, derechos u obligaciones, para lo cual efectuará los siguientes registros, dependiendo del periodo contable en el que se realice la depuración contable:

(...)

2.2 Depuración contable durante el 2018 sobre la información financiera del 2017

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2018 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2017 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

a) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que incorporar bienes, derechos u obligaciones, ello se hará teniendo en cuenta los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015. Para tal efecto, dichas incorporaciones se registrarán en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación, afectando:

1) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL (conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 para la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición) por el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007; y

2) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN por la diferencia que exista entre i) el valor del bien, derecho u obligación conforme a los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015, y ii) el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007.

No obstante, cuando sea impracticable determinar qué parte del valor de los bienes, derechos u obligaciones incorporados corresponde a un error de periodos anteriores a la fecha de transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y qué parte corresponde a impactos por la transición al nuevo marco de regulación, la incorporación se registrará en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. Se considera que este requisito es impracticable cuando su aplicación genere un costo que exceda los beneficios de obtener la información.

b) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que dar de baja bienes, derechos u obligaciones, estos se retirarán, por su valor en libros, disminuyendo la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación y demás conceptos asociados, y afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 en relación con la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición.

c) Adicionalmente, la entidad territorial registrará el valor de los bienes o derechos incorporados, así como el valor de las obligaciones que se retiren, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, se registrará el valor de los bienes o derechos que se retiren, así como el valor de las obligaciones que se incorporen, con un débito en la subcuenta 991530- Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016. Los anteriores registros se efectuarán por el valor en el que se haya afectado el capital fiscal, producto de la incorporación y retiro de bienes, derechos y obligaciones.

Lo anterior, sin perjuicio de la aplicación del Instructivo 002 de 2015, en lo relacionado con la determinación de los saldos iniciales y la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación.

2.3 Depuración contable permanente y sostenible por sucesos ocurridos durante el 2018 y siguientes

Con relación a la depuración contable permanente y sostenible que se origine en sucesos que ocurran durante el año 2018 y siguientes, las entidades territoriales reconocerán o retirarán los bienes, derechos u obligaciones conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y a lo establecido en el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, el cual hace referencia a la depuración contable permanente y sostenible.” (Subrayado fuera de texto)

En las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y presentación de los Hechos Económicos, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece en su capítulo I numeral 10, 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.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de un periodo y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

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

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.

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

32. El costo de las inspecciones generales necesarias para que el activo continúe operando se incorporará como mayor valor del elemento asociado, previa baja en cuentas del valor en libros de cualquier inspección anteriormente capitalizada. Esto se realizará con independencia de que el costo de la inspección previa se haya identificado contablemente dentro de la transacción mediante la cual se haya adquirido o construido dicha partida. De ser necesario, se utilizará el costo estimado de una inspección similar futura como indicador del costo que el componente de inspección tenía cuando la partida fue adquirida o construida.

33. Cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo con relación a su costo total y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la entidad reconocerá, en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida. Esto se realizará con independencia de que el costo del componente se haya identificado y depreciado previamente. De ser necesario, se utilizará el costo de la sustitución como indicador del costo que el elemento sustituido tenía en el momento en el que fue adquirido o construido.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Frente a las inquietudes planteadas en su consulta, se aclara que la CGN no tiene competencia funcional para definir asuntos de carácter administrativo y/o jurídico. En este orden de ideas, se precisa que el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo de la empresa, es de origen y efecto meramente contable, ello quiere decir que, si un bien no cumple los criterios para su reconocimiento como propiedad planta y equipo u otro

activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá darse de baja contablemente, pero su titularidad, responsabilidad y régimen jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, que puede ser jurídico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

Hecha esta primera aclaración es necesario manifestar que, de conformidad con las consideraciones expuestas, la CGN reguló 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, considerando que este tiene aplicación para los años 2017 y 2018, y que, para el año 2017, las entidades territoriales debieron aplicar el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, y a partir del año 2018, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno vigente.

Bajo este contexto, la entidad debió establecer los procedimientos para llevar a cabo la baja de bienes en la contabilidad, atendiendo a lo regulado en el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, para la depuración de bienes hasta el 31 de diciembre de 2017, con base en la Resolución 357 de 2008; y en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno expedido mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, para la depuración de bienes a partir del 1º de enero de 2018, con base en la Resolución 193 de 2016, especialmente en sus numerales 3.2.4 y 3.2.15.

Es así como la obligación de establecer el procedimiento para dar de baja los bienes muebles inservibles, obsoletos o vencidos en la contabilidad, no obedece al hecho de que entró en vigencia el mandato presente en el aludido artículo de la Ley 1819 de 2016, sino que debió realizarse un saneamiento permanente, en la medida en que se hubiesen identificado los hechos, en procura de garantizar la sostenibilidad de la información financiera, de cara al cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

Ahora bien, con relación a los registros contables para dar de baja bienes muebles que a 31 de diciembre de 2017, se consideraban inservibles, obsoletos o vencidos, y cuya baja no se efectuó antes de la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, es menester precisar que las entidades territoriales tienen hasta el 31 de diciembre del 2018 para efectuarla, afectando las cuentas que representan las propiedades, planta y equipo que se pretenden sanear o depurar y, como contrapartida, con cargo o abono en la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Por otra parte, para los nuevos hechos ocurridos a partir del primero de enero de 2018, bajo el imperio del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, si un bien mueble deja de cumplir la condición de activo por volverse inservible, obsoleto o vencido, la entidad debe proceder a darlo de baja de la contabilidad, mediante un débito a la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, con crédito a las cuentas que representan las propiedades, planta y equipo que se pretenden retirar de la contabilidad.

CONCEPTO No. 20182000041021 DEL 17-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo. Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo. Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para las diferencias surgidas entre el avalúo realizado para efectos de enajenación y avalúo para efectos contables

Doctor
MIGUEL ERNESTO CAICEDO NAVAS
Secretario General
Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas
Cuidad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002773-2 del día 5 de julio de 2018, mediante la cual solicita concepto frente al tratamiento contable de las diferencias surgidas entre los avalúos que se realizan con el fin de incorporar a los saldos contables, atendiendo a los criterios establecidos en la Circular Externa 060 del 2005, así como el Marco Normativo de la Resolución 533 de 2015 expedidos por la Contaduría General de la Nación, y los avalúos para la enajenación de bienes inmuebles, de acuerdo a la normativa establecida en el Decreto 1420 de 1998, la Resolución 620 del 2008, la Ley 1673 del 2013 y el Decreto 1081 de 2015, con el fin de aclarar las siguientes inquietudes:

“1. En el evento en que una entidad pública del orden nacional se proponga enajenar un bien inmueble de su propiedad, mediante su aporte a un patrimonio autónomo constituido por la Agencia Nacional Inmobiliaria para la ejecución de un proyecto inmobiliario que tenga como beneficiaria a la entidad pública aportante, y dicha entidad pública hubiere realizado, con su propio personal -que no son evaluadores registrados-, un “avalúo para efectos contables” al inmueble objeto de enajenación, siguiendo los procedimientos definidos en la Circular 060 de 2005, y al mismo tiempo cuente con un avalúo comercial sobre el respectivo inmueble, el cual cumple con todos los requisitos y condiciones definidos en la Ley 1673 de 2013, en concordancia con lo dispuesto en el Decreto 1420 de 1998 y en la Resolución 620 de 2008 del IGAC; y existiere una diferencia significativa entre el “avalúo para efectos contables” y el avalúo comercial, cuál de los dos avalúos a la luz de la normativa vigente y aplicable debe primar para efectos de servir de soporte al respectivo registro contable?”

2. ¿Cómo deben proceder las Entidades Públicas para efectos de sus registros contables, en caso de encontrar diferencias significativas entre: i) el avalúo comercial de un inmueble realizado siguiendo las reglas previstas en la Ley 1673 de 2013, en concordancia con lo dispuesto en el Decreto 1420 de 1998 y en la Resolución 620 de 2008 del IGAC, y ii) un “avalúo para efectos contables” realizado bajo las reglas y procedimientos definidos en la Circular Externa 060 de 2005?

3. ¿El avalúo para efectos contables de bienes inmuebles de propiedad de las Entidades Públicas del orden nacional que se encuentran sometidas al Régimen de Contabilidad Pública de conformidad con lo previsto en la Resolución 533 de 2015 expedida por la Contaduría General de la Nación debe realizarse aplicando los métodos, técnicas, actuaciones, criterios y herramientas para la realización de valuaciones definidos en la Ley 1673 de 2013, en concordancia con lo dispuesto en el Decreto 1420 de 1998 y en la Resolución 620 de 2008 del IGAC, o puede seguir realizándose conforme a los procedimientos definidos en la Circular Externa 060 de 2005?

4. ¿Conserva vigencia la Circular Externa 060 de 2005 con posterioridad a la expedición de la Resolución 533 de 2015 y la Resolución 484 de 2017 de la CONTADURIA GENERAL DE LA NACION?”

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

CONSIDERACIONES

Mediante el Decreto Único Reglamentario 1082 de 2015, se establece la enajenación de los bienes inmuebles del estado, para lo cual se requiere un avalúo comercial del bien, de acuerdo a lo siguiente:

“Artículo 2.2.1.2.2.3.1. Avalúo comercial del bien. La Entidad Estatal o su intermediario idóneo, debe avaluar el bien objeto de enajenación. El avalúo puede estar a cargo del Instituto Geográfico Agustín Codazzi o a cargo de una persona especializada inscrita en el Registro Nacional de Avaluadores que lleva la Superintendencia de Industria y Comercio. Los avalúos tienen vigencia de un año. (Decreto 1510 de 2013, artículo 101)

Artículo 2.2.1.2.2.3.2. *Precio mínimo de venta.* La Entidad Estatal debe establecer el precio mínimo de venta con base en las siguientes variables:

1. Valor del avalúo. Valor arrojado por el avalúo comercial vigente.
2. Ingresos. Todos los recursos que recibe la Entidad Estatal provenientes del bien, tales como cánones de arrendamiento y rendimientos.
3. Gastos. Todos los gastos en que incurre la Entidad Estatal derivados de la titularidad del bien, la comercialización, el saneamiento, el mantenimiento y la administración del mismo, tales como:
 - 3.1. Servicios públicos.
 - 3.2. Conservación, administración y vigilancia.
 - 3.3. Impuestos y gravámenes.
 - 3.4. Seguros.
 - 3.5. Gastos de promoción en ventas.
 - 3.6. Costos y gastos de saneamiento.
 - 3.7. Comisiones fiduciarias.
 - 3.8. Gastos de bodegaje.
 - 3.9. Deudas existentes
4. Tasa de descuento. Es el porcentaje al cual se descuentan los flujos de caja futuros para traerlos al valor presente y poder con ello determinar un valor equivalente del activo y estará determinada en función de la DTF.
5. Tiempo de comercialización: Corresponde al tiempo que la Entidad Estatal considera que tomará la comercialización de los activos con el fin de calcular los ingresos y egresos que se causarían durante el mismo.
6. Factores que definen el tiempo de comercialización. Los siguientes factores, entre otros, afectan el tiempo de comercialización del activo y permiten clasificarlos como de alta, mediana o baja comercialización:
 - 6.1. Tipo de activo.
 - 6.2. Características particulares del activo.
 - 6.3. Comportamiento del mercado.
 - 6.4. Tiempo de permanencia del activo en el inventario de la Entidad Estatal.

- 6.5. Número de ofertas recibidas.
- 6.6. Número de visitas recibidas.
- 6.7. Tiempo de comercialización establecida por el evaluador.
- 6.8. Estado jurídico del activo.
- 7. Estado de saneamiento de los activos. Se tendrá en cuenta:
 - 7.1. Activo saneado transferible. Es el activo que no presenta ningún problema jurídico, administrativo o técnico, que se encuentra libre de deudas por cualquier concepto, así como aquel respecto del cual no exista ninguna afectación que impida su transferencia.
 - 7.2. Activo no saneado transferible. Es el activo que presenta problemas jurídicos, técnicos o administrativos que limitan su uso, goce y disfrute, pero que no impiden su transferencia a favor de terceros.
- 8. Cálculo del precio mínimo de venta. El precio mínimo de venta se calcula como la diferencia entre el valor actualizado de los ingresos incluido el valor del avalúo del bien y el valor actualizado de los gastos a una tasa de descuento dada.
(Decreto 1510 de 2013, artículo 102)” (Subrayado fuera del texto)

Mediante el Decreto 1420 de 1998 por el cual se reglamentan parcialmente el artículo 37 de la Ley 9 de 1989, el artículo 27 del Decreto-ley 2150 de 1995, los artículos 56, 61, 62, 67, 75, 76, 77, 80, 82, 84 y 87 de la Ley 388 de 1997 y, el artículo 11 del Decreto-ley 151 de 1998, que hacen referencia al tema de avalúos, establece:

“Artículo 2º.- Se entiende por valor comercial de un inmueble el precio más favorable por el cual éste se transaría en un mercado donde el comprador y el vendedor actuarían libremente, con el conocimiento de las condiciones físicas y jurídicas que afectan el bien.

Artículo 3º.- La determinación del valor comercial de los inmuebles la harán, a través de un avalúo, el Instituto Geográfico Agustín Codazzi, la entidad que haga sus veces o las personas naturales o jurídicas de carácter privado registradas y autorizadas por las lonjas de propiedad raíz del lugar donde se ubiquen los bienes objeto de la valoración.”

Por otra parte, la Ley 1673 de 2013, por la cual se reglamenta la actividad del evaluador y se dictan otras disposiciones, se establece:

“Artículo 1º. Objeto. La presente ley tiene como objeto regular y establecer responsabilidades y competencias de los evaluadores en Colombia para prevenir riesgos sociales de inequidad, injusticia, ineficiencia, restricción del acceso a la propiedad, falta de transparencia y posible engaño a compradores y vendedores o al Estado. Igualmente la presente ley propende por el reconocimiento general de la actividad de los evaluadores. La valuación de bienes debidamente realizada fomenta la transparencia y equidad entre las personas y entre estas y el Estado colombiano.

Artículo 2°. Ámbito de Aplicación. A partir de la entrada en vigencia de esta ley, quienes actúen como evaluadores, valuadores, tasadores y demás términos que se asimilen a estos utilizados en Colombia, se registrarán exclusivamente por esta ley y aquellas normas que la desarrollen o complementen, para buscar la organización y unificación normativa de la actividad del evaluador, en busca de la seguridad jurídica y los mecanismos de protección de la valuación.

Artículo 4°. Desempeño de las Actividades del Evaluador. El evaluador desempeña, a manera de ejemplo, las siguientes actividades sobre bienes tangibles:

(...)

g) El servicio a las personas naturales o jurídicas que requieren evaluos 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; (...)

Artículo 5°. Registro Abierto de Evaluadores. Créase el Registro Abierto de Evaluadores, el cual se conocerá por sus siglas “RAA” y estará a cargo y bajo la responsabilidad de las Entidades Reconocidas de Autorregulación.

Artículo 23. Obligación de Autorregulación. Quienes realicen la actividad de evaluador están obligados a inscribirse en el Registro Abierto de Evaluadores, lo que conlleva la obligación de cumplir con las normas de autorregulación de la actividad en los términos del presente capítulo. Estas obligaciones deberán atenderse a través de cuerpos especializados para tal fin, establecidos dentro de las Entidades Reconocidas de Autorregulación. La obligación de autorregulación e inscripción en el Registro Abierto de Evaluadores es independiente del derecho de asociación a las Entidades Reconocidas de Autorregulación.” (Subrayado fuera del texto)

En este sentido, el Decreto 556 de 2014 por el cual se reglamenta la Ley 1673 de 2013 señala:

“Artículo 12. Funcionarios públicos evaluadores. Los funcionarios públicos cuyas funciones desarrollen las actividades contempladas en el 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 Evaluadores 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.”

Ahora bien, de acuerdo al Instructivo 002 de 2015 que estableció los procedimientos a aplicar para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, a 1 de enero de 2018, se identificaron las alternativas de medición para los elementos de propiedades, planta y equipo y para los bienes de uso público, dentro de las cuales se incluyen:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo

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.” (Subrayado fuera del texto)

Dentro del Marco Conceptual para Entidades del Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, se definen las bases de medición de los activos, dentro de las cuales se incluyen:

“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. 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.

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).”

En Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, dispone:

“10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...) ”

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en los beneficios económicos futuros de un activo, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

2. Los activos generadores de efectivo son activos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es

decir, activos a través de cuyo uso la entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión. (...)

19.3. Reconocimiento

13. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo. (...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, clasificará el activo como no generador de efectivo salvo que el uso del activo en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado sea insignificante. (...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición y b) el costo de reposición.

12. La pérdida por deterioro se reconocerá como una disminución del valor en libros del activo y un gasto en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, la Resolución 354 de 2007, posteriormente modificada por la Resolución 156 de 2018, en su artículo 6, dispuso:

“ARTÍCULO 6º. La presente resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial y deroga las resoluciones 144, 168, 22, 251 y 263 de 2006. Las Circulares Externas 025, 027 y 028 de 1998; 029 de 1999; 033, 034, 035, 036, 037 y 038 de 2000; 043, 046, 047 y 048 de 2001; 049 y 051 de 2002; 052 y 053 de 2003; 055 y 058 de 2004; 060, 062, 063 y 064 de 2006. Las Cartas Circulares 006 de 1996; 022 de 2000; 029 de 2001; 034, 035, 036 y 038 de 2002; 040, 041, 044 y 045 de 2003; 055, 056 y 060 de 2004; 063 de 2005; 070, 071, 072, 074 y 075 de 2007; Los Instructivo 3 y 4 de 1996; 6 y 8 de 1998; 11 de 1999; 13 de 2001; 19, 20 y 21 de 2006.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye:

Preguntas 1, 2, 3 y 4.

En primer lugar, es pertinente aclarar que mediante la Resolución 354 de 2007, modificada por la Resolución 156 de 2018, en su Artículo 6 se derogó, explícitamente, la Circular 060 de 2006, por lo cual, en la realización de avalúos con posterioridad a la vigencia de esta resolución, no era viable ampararse en tal Circular.

Preguntas 1 y 3 - complemento.

De acuerdo al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, se estableció el cronograma de aplicación en el Artículo 4º, de la Resolución 533 de 2015, modificada por la Resolución 693 de 2016, dentro de la cual se especifica, que en el plan de acción debía considerarse la determinación de los saldos iniciales a 1º de enero de 2018, de acuerdo con los criterios de este nuevo marco.

En este sentido, el Instructivo 002 de 2015 emitido por la CGN, dispuso tres alternativas de medición para las propiedades, planta y equipo, correspondientes a: i) Al costo menos depreciación acumulada y pérdidas por deterioro de valor acumulado, ii) Al valor de mercado, costo de reposición o costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, y iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que esta 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.

Si la entidad definió que la alternativa adecuada para determinar los saldos iniciales correspondía a la segunda, los avalúos debían corresponder a la definición de alguna de las

opciones de medición contempladas en el Marco Conceptual para Entidades Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

En cuanto a la persona que realiza la valuación, esta debe encontrarse inscrita en el Registro Abierto de Avaluadores-RAA, de acuerdo a lo establecido en la Ley 1673 de 2013. Sin embargo, con relación a la excepción del artículo 12 del Decreto 556 de 2014, la valuación puede ser realizada por un funcionario de la entidad, que se encuentre debidamente posesionado con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley, siempre y cuando dentro de sus funciones se contemple la actividad valuatoria.

Por otra parte, el Decreto Único Reglamentario 1082 de 2015 define la enajenación de los bienes inmuebles del estado, para lo cual es necesario un avalúo comercial del bien, que cumpla con la definición de valor comercial, incorporada en el artículo 2 del Decreto 1420 de 1998, como “el precio más favorable por el cual éste se transaría en un mercado donde el comprador y el vendedor actuarían libremente, con el conocimiento de las condiciones físicas y jurídicas que afectan el bien”.

Ahora bien, aun cuando se está valuando un mismo bien, es pertinente aclarar que estos valores pueden coincidir entre ellos o no, atendiendo, entre otros, a los criterios planteados en el avalúo como la fecha de aplicación, criterios de medición y las razones por las cuales se solicita el avalúo, por lo cual, la comparación del valor dependerá de las circunstancias de los hechos.

En este sentido, si el avalúo para efectos contables se realizó con el fin de incorporarlo en los saldos iniciales, debió atender a lo establecido en el Instructivo 002 de 2015, mencionado anteriormente, lo cual es una circunstancia diferente a la posterior enajenación del bien, el cual debe ser valorado atendiendo a los requerimientos del Decreto Único Reglamentario 1082 de 2015.

Pregunta 2 - complemento.

Respecto a la medición posterior de las propiedades, planta y equipo, es esencial puntualizar que estos se medirán al costo menos la depreciación y el deterioro acumulados, razón por la cual, un avalúo en esta situación solo tendría sentido contablemente, para efectos de la determinación de la pérdida por deterioro del valor, previa evaluación de indicios del mismo. Tales indicios vislumbran que el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente.

Por lo tanto, la entidad deberá aplicar lo correspondiente a las normas 19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO o 20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS

ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, según correspondan a la situación del activo.

Si el activo es generador de efectivo, la entidad determinará el deterioro cuando el valor en libros supere su valor recuperable, si por el contrario el activo es no generador de efectivo calculará la pérdida por deterioro cuando el valor en libros sea mayor al valor del servicio recuperable. En cualquier caso, el reconocimiento de la pérdida por deterioro se registrará con un crédito en la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un débito en la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEADES, PLANTA Y EQUIPO.

Posteriormente, para la baja en cuenta de estos activos por su traslado, deberá calcularse la pérdida o ganancia, como la diferencia entre el valor por el cual se entrega con base en el avalúo comercial, elaborado en función del Decreto Único Reglamentario 1082 de 2015, y su valor en libros, reconociendo un gasto o ingreso en el resultado del periodo, según corresponda. Así mismo reconocerá el aporte al patrimonio autónomo, constituido por la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco, en la cuenta 1926-DERCHOS FIDEICOMISO.

CONCEPTO No. 20182000041241 DEL 21-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Capital fiscal Resultados de ejercicios anteriores
	SUBTEMAS	Procedimiento para la incorporación de activos en uso totalmente depreciados.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Resultados de ejercicios anteriores
	SUBTEMAS	Procedimiento para la incorporación de activos en uso totalmente depreciados.

Doctora
GLORIA EDITH BACAA TEJADA

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

913

Compilación a 31 de diciembre de 2018

Contraloría Municipal de Bello
Bello - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el 2018550002857-2 del julio de 2018, mediante la cual pregunta:

“Si una entidad necesita reintegrar unos activos que todavía prestan servicio, pero estos están totalmente depreciados, que cuentas debe manejar para el reintegro de estos?

CONSIDERACIONES

De otra parte, el numeral 1 del Instructivo 002 de 2015 expedido para entidades señala:

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 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.

Los ajustes surgidos por correcciones de errores de periodos anteriores a la fecha de transición que generen impacto patrimonial afectarán la cuenta Capital Fiscal.

Así mismo, el artículo 15 de la Resolución N° 706 de 2016, dispone lo siguiente:

ARTÍCULO 15: 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:

(...)

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.”

De otra parte, el artículo 5° de la Resolución N° 107, dispone lo siguiente:

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.

1. IDENTIFICACIÓN DE LOS BIENES, DERECHOS U OBLIGACIONES OBJETO DE DEPURACIÓN

Las entidades territoriales adelantarán las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de los periodos contables 2016 y 2017, a fin de garantizar que la información financiera que se presente en sus primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir, aquellos que se presenten con corte al 31 de diciembre de 2018, cumplan con las características cualitativas fundamentales de la información financiera (Relevancia y Representación fiel) de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

2.2 Depuración contable durante el 2018 sobre la información financiera del 2017

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2018 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2017 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

a) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que incorporar bienes, derechos u obligaciones, ello se hará teniendo en cuenta los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015. Para tal efecto, dichas incorporaciones se registrarán en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación, afectando:

1) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL (conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 para la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha

de transición) por el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007; y

(...)

No obstante, cuando sea impracticable determinar qué parte del valor de los bienes, derechos u obligaciones incorporados corresponde a un error de periodos anteriores a la fecha de transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y qué parte corresponde a impactos por la transición al nuevo marco de regulación, la incorporación se registrará en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. Se considera que este requisito es impracticable cuando su aplicación genere un costo que exceda los beneficios de obtener la información.

b) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que dar de baja bienes, derechos u obligaciones, estos se retirarán, por su valor en libros, disminuyendo la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación y demás conceptos asociados, y afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 en relación con la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición.

(...)

Lo anterior, sin perjuicio de la aplicación del Instructivo 002 de 2015, en lo relacionado con la determinación de los saldos iniciales y la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación.

Por su parte, el numeral 10.3 del marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan

10.3. Medición posterior

(...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

El numeral 5.3 de la norma sobre Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, dispone lo siguiente:

5.3 Corrección de errores de periodos anteriores

Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores, sea material o no material, no se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

La existencia de bienes totalmente depreciados que aún se encuentran en uso por la entidad demuestra la existencia de errores en el cálculo de la depreciación, los cuales deberán corregirse de conformidad con lo dispuesto en el nuevo marco normativo expedido por la CGN, según corresponda a una entidad de gobierno o a una empresa pública:

1. Marco normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

Tratándose de una entidad de gobierno, respecto de los bienes totalmente depreciados que se encontraban registrados a 31 de diciembre de 2017, denota un error de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente el cual debió subsanarse a mas tardar al 1 de enero con ocasión de la determinación de saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo mediante la aplicación del instructivo N° 002 de 2015, el cual indica que la correcciones de errores de periodos anteriores a la fecha de transición que generen impacto patrimonial afectarán la cuenta Capital Fiscal, en las columnas de Ajustes por errores y reclasificaciones del formato de reporte, a que hace referencia la Resolución N° 706 de 2016.

Por tanto, la entidad debió dar de baja de la contabilidad los activos con su respectiva depreciación, utilizando como contrapartida en cada registro la subcuenta respectiva de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Alternamente debió medirlos por su costo de reposición y reconocerlos en las subcuentas y cuentas correspondientes de propiedades, planta y equipo, utilizando como contrapartida la subcuenta respectiva de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. En la Medición posterior, estos activos se deprecian durante la vida útil restante que se estime.

Si el asunto no fue subsanado mediante el procedimiento anterior, y se trata de entidades territoriales, es decir los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas, la entidad dará aplicación a lo establecido en la Resolución N° 107 de 2017, según la cual, como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial podrá incorporar o dar de baja bienes derechos y obligaciones cuyos registros no se efectuaron durante el año 2017. Estos ajustes se reconocerán en la contabilidad hasta el 31 de diciembre de 2018, afectando la cuenta 310506-Capital fiscal de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Por su parte, si se trata de entidades de gobierno, diferentes a las entidades territoriales, los ajustes que resulten después de la elaboración de los saldos iniciales a 1 de enero de 2018, y que correspondan a periodos anteriores al año 2018 se tratarán de conformidad con lo establecido en la norma Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, utilizando como contrapartida la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el error tuvo impacto en los ingresos, costos y gastos de periodos anteriores.

2. 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.

La norma de Propiedades, planta y equipo contenida en este Marco normativo, señala que 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.

En consecuencia, la situación planteada en la consulta muestra que la empresa omitió revisar la anualmente vida útil de los activos, razón por la cual bajo el supuesto que los bienes ya fueron objeto de baja en cuentas, respecto de aquellos bienes que aun cuentan con un potencial de servicios para la empresa, se incorporarán nuevamente a la contabilidad, afectando las cuentas y del grupo 16- Propiedades, Planta y Equipo, por el costo de reposición, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, en atención a lo dispuesto en el

numeral 5.3 Corrección de errores de periodos anteriores de la norma mencionada en el párrafo precedente, norma que deberá aplicarse integralmente.

CONCEPTO No. 20182000041901 DEL 27-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para las diferencias surgidas entre el avalúo realizado para efectos de negociación y avalúo para efectos contables

Coronel
EDGAR ALFONSO GUERRERO MORA
Comandante Comando Financiero y Presupuestal del Ejército
Comando General Fuerzas Militares Ejército Nacional
Cuidad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002880-2 del día 16 de julio de 2018, mediante la cual solicita aclarar si para las diferencias surgidas entre los avalúos realizados al predio denominado La Concepción, por parte del Ejército Nacional, para efectos de su incorporación a Saldos Iniciales a 1º de enero de 2018, y la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas, con fines de negociación, conllevarían a un deterioro del valor en la vigencia 2018, y si esta debe ser investigada por detrimento patrimonial.

CONSIDERACIONES

En Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, dispone:

“10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en los beneficios económicos futuros de un activo, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

2. Los activos generadores de efectivo son activos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso la entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión. (...)

19.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

8. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la entidad recurrirá, entre otras, a las siguientes fuentes externas e internas de información:

9. Fuentes externas de información:

a) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal. (...)

19.3. Reconocimiento

13. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo. (...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, clasificará el activo como no generador de efectivo salvo que el uso del activo en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado sea insignificante. (...)

20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá, entre otras, a las siguientes fuentes externas e internas de información:

8. Fuentes externas de información:

a) Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad a largo plazo, los cuales están relacionados con el entorno legal, tecnológico o de política gubernamental, en los que opera la entidad.

b) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal. (...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición y b) el costo de reposición.

12. La pérdida por deterioro se reconocerá como una disminución del valor en libros del activo y un gasto en el resultado del periodo." (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye:

Respecto a la medición posterior de las propiedades, planta y equipo, es esencial puntualizar que estos se medirán al costo menos la depreciación y el deterioro acumulados, razón por la cual, un avalúo en esta situación solo tendría sentido contablemente, para efectos de la determinación de la pérdida por deterioro del valor, previa evaluación de indicios del mismo. Tales indicios vislumbran que el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente, así como también indica cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, relacionados con el cambio de uso del suelo.

Por lo tanto, la entidad deberá aplicar lo correspondiente a las normas 19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO o 20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, según correspondan a la situación del activo.

Si el activo es generador de efectivo, la entidad determinará el deterioro cuando el valor en libros supere su valor recuperable, si por el contrario el activo es no generador de efectivo calculará la pérdida por deterioro cuando el valor en libros sea mayor al valor del servicio recuperable. En cualquier caso, el reconocimiento de la pérdida por deterioro se registrará con un crédito en la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un débito en la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEADES, PLANTA Y EQUIPO.

Por otra parte, me permito manifestar que, atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública, por lo cual este Despacho se abstiene de conceptuar si las diferencias entre los avalúos realizados por la entidad y por la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas conllevan a una investigación por detrimento patrimonial.

CONCEPTO No. 20182000042141 DEL 29-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Medición del deterioro de activos no generadores de efectivo

Doctor
DIEGO SAÚL VIANA DÍAZ
Contador
Secretaría Distrital de Planeación de Bogotá
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550003040-2 del 26 de julio de 2018, mediante la cual consulta en relación con el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, cómo se determina en el evento que una entidad de Gobierno al realizar el análisis de indicios de deterioro tenga limitantes como:

1. No poder determinar un valor de mercado o costo de reposición, ya que no existe un mercado activo.
2. La entidad no cuenta con personal técnico idóneo para determinar un valor de mercado o costo de reposición

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

La Norma de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo contenida en el Anexo a la Resolución N° 484 de 2017, aplicable a las entidades de Gobierno, señala:

- “1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.
2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo

para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, clasificará el activo como no generador de efectivo salvo que el uso del activo en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado sea insignificante.

3. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados como: a) propiedades, planta y equipo; b) activos intangibles; o c) activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se midan por el costo.
4. 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. (...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición y b) el costo de reposición. (...)

20.4. Medición del valor del servicio recuperable

14. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor del servicio recuperable, el cual corresponde al mayor valor entre a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición y b) el costo de reposición.
15. 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.
16. Si no es factible medir el valor de mercado del activo menos los costos de disposición, la entidad utilizará el costo de reposición como el valor del servicio recuperable.

20.4.1. Valor de mercado menos los costos de disposición

17. El valor de mercado, si existiere, se determinará conforme a lo definido en el Marco Conceptual para esta base de medición. Los costos de disposición, diferentes de

aquellos reconocidos como pasivos, se deducirán del valor de mercado. Estos costos incluyen entre otros, costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, los costos de desmontaje o desplazamiento del activo, así como todos los demás costos incrementales para dejar el activo en condiciones para la venta. No son costos incrementales directamente relacionados y atribuibles a la disposición del activo, los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y otros costos asociados con la reducción del tamaño o la reorganización de un negocio que implique la venta o disposición, por otra vía, de un activo.

20.4.2. Costo de reposición

18. El costo de reposición para un activo no generador de efectivo, está determinado por el costo en el que la entidad incurriría en una fecha determinada para reponer la capacidad operativa del activo existente. La entidad podrá emplear los enfoques que se exponen en los siguientes numerales a efecto de estimar el costo de reposición.

20.4.2.1 Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación

19. La entidad podrá estimar el costo de reposición teniendo en cuenta los recursos que tendría que sacrificar para reponer el potencial de servicio bruto de un activo (bien sea a través de la reproducción del activo, o bien de la sustitución por uno que tenga el mismo potencial de servicio); este costo se ajustará por la depreciación de acuerdo con la vida útil consumida del activo que es objeto de cálculo de deterioro.
20. Este enfoque se privilegia cuando el deterioro del valor se origina por cambios significativos en el entorno tecnológico, legal o político, así como por cambios en el grado de utilización o en el uso del activo.

20.4.2.2 Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación y rehabilitación

21. La entidad podrá estimar el costo de reposición teniendo en cuenta los recursos que tendría que sacrificar para reponer el potencial de servicio bruto de un activo (bien sea a través de la reproducción del activo o de la sustitución de este por uno que tenga el mismo potencial de servicio); este costo se ajustará por la depreciación de acuerdo con la vida útil ya consumida del activo que es objeto de cálculo de deterioro y por el costo en que incurriría para devolver el potencial de servicio que se perdió por el daño físico del activo.” (Subrayados fuera de serie)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

La regulación contable para las entidades de Gobierno distingue a los activos no generadores de efectivo como aquellos que la entidad considera materiales y mantiene con el propósito de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, que por el uso no pretende generar rendimientos en condiciones de mercado, además, que se encuentran clasificados como: a) propiedades, planta y equipo; b) activos intangibles; o c) activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se midan por el costo.

Los activos identificados como no generadores de efectivo son objeto de revisión del cálculo de pérdida por deterioro comparando el valor en libros con el valor del servicio recuperable y se reconocerá la pérdida por deterioro cuando el valor en libros supere al valor del servicio recuperable.

Ahora, el valor del servicio recuperable será el mayor valor resultado de comparar el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición Vs. el costo de reposición, anotando que cuando no es factible medir el valor mercado del activo, el costo de reposición representará el valor del servicio recuperable.

Por su parte, el costo de reposición de un activo no generador de efectivo corresponde al costo en el que la entidad incurriría en una fecha determinada para reponer la capacidad operativa del activo existente, el cual puede calcularse aplicando alguna de las metodologías establecidas en la Norma, como son:

Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación, corresponde al valor estimado de los recursos necesarios para reponer el potencial de servicio del activo, bien sea a través de la reproducción del activo, o bien de la sustitución por uno tenga el mismo potencial de servicio, ajustado por la depreciación de acuerdo con la vida útil consumida del activo objeto de cálculo de deterioro.

Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación y rehabilitación, en este caso además del ajuste por depreciación, se adicionará el costo en que incurriría para devolver el potencial de servicio perdido por el daño físico del activo.

Según lo anotado, la normatividad contable presenta las diferentes alternativas que permiten obtener los elementos necesarios para estimar el valor recuperable requerido para el cálculo de la pérdida por deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, cuando no se dispone del valor de mercado y se evidencie la existencia de indicios

de deterioro, evento en el cual corresponde a la entidad al no contar con personal propio, apoyarse con personal idóneo y capacitado, bien sea externo o de otras entidades públicas (si ello fuese viable), para realizar los avalúos de reconocido valor técnico que garantice que la información financiera presente fielmente los hechos económicos y sea útil a los diferentes usuarios al atender a las características cualitativas fundamentales y de mora de la información.

CONCEPTO No. 20182000042171 DEL 29-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Gastos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bienes y elementos de consumo adquiridos en desarrollo de contratos de aportes suscritos por el ICBF y los operadores de servicios en hogares de bienestar familiar.

Doctora
LUZ ENELIA BARBOSA RAMÍREZ
Profesional Especializado
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF)
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550002753-2 de julio 4 de 2018, en la que solicita a la CGN que señale el procedimiento contable para reconocer la adquisición de bienes de consumo y devolutivos en desarrollo de la ejecución de contratos de aporte suscritos en la vigencia 2017 por el ICBF, cuya compra la realizan los operadores del servicio de atención, educación inicial y cuidado a niños y niñas menores de cinco (5) años (contratistas - hogares de bienestar o Fundaciones).

En el texto de la consulta se informa que los contratos de aporte consisten en la entrega de recursos económicos a los operadores de servicios (contratistas-hogares de bienestar o Fundaciones) quienes realizan la compra del material didáctico y demás muebles teniendo en cuenta los lineamientos incluidos en la Guía No 1 Orientadora para la compra de dotación.

La compra la realizan los operadores directamente, por lo tanto, las facturas de compra de los proveedores se expiden a nombre del contratista del ICBF (Hogar Comunitario o fundación) y no a nombre del ICBF, y estos posteriormente envían copia de la factura de compra como soporte para la legalización del contrato de aportes.

Dentro de la compra de dotación se encuentran inventarios de consumo e inventarios de elementos devolutivos, sin embargos a pesar de que los operadores de servicios (contratistas- hogares de bienestar o Fundaciones) adquirieron los productos en la vigencia 2017, estos no enviaron los documentos al ICBF para su legalización durante esta misma vigencia y sólo hasta ahora en el 2018 se están recibiendo los documentos pertinentes y de acuerdo con los lineamientos y directrices se está ingresando a los inventarios del ICBF (tanto elementos de consumo como elementos devolutivos), y posteriormente se realiza la salida (para bienes de consumo) y la asignación de la responsabilidad (para bienes devolutivos).

Los interrogantes planteados en la consulta son los siguientes:

1. En relación con la compra de elementos no fungibles o devolutivos.

Teniendo en cuenta que al finalizar el contrato con el operador de servicios (contratista - hogar de bienestar o fundación) los bienes muebles adquiridos deben devolverse al ICBF, se pregunta:

¿Es posible que el ICBF legalice para esta vigencia 2018 únicamente dentro de los inventarios los bienes devolutivos?

2. En relación con la compra de elementos no fungibles o de consumo.

Considerando que este tipo de bienes los adquiere el operador de servicios (contratista - hogar de bienestar o fundación), es decir, que no fueron comprados o adquiridos directamente por el ICBF, que la factura de compra se expide a nombre del operador de servicios (tercero contratista) y que se consumen en desarrollo de la actividad contratada, se pregunta:

¿Es pertinente incorporar ese tipo de bienes a los inventarios del ICBF?

A solicitud de la CGN, la consultante suministró copia del contrato de aportes el cual se toma como fundamento adicional para la respuesta.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

Las cláusulas primeras, tercera, cuarta, octava y novena del Contrato de aportes, suscrito entre ICBF y la entidad Administradora del Servicio, con relación a las obligaciones de las partes, señalan lo siguiente:

“PRIMERA. OBJETO: PRESTAR EL SERVICIO DE ATENCION A NIÑOS Y NIÑAS MENORES DE 5 AÑOS, O HASTA SU INGRESO AL GRADO DE TRANSICIÓN, CON EL FIN DE PROMOVER EL DESARROLLO INTEGRAL DE LA PRIMERA INFANCIA CON CALIDAD, DE CONFORMIDAD CON EL LINEAMIENTO, EL MANUAL OPERATIVO Y LAS DIRECTRICES ESTABLECIDAS POR EL ICBF, EN EL MARCO DE LA POLÍTICA DE ESTADO PARA EL DESARROLLO INTEGRAL DE LA PRIMERA INFANCIA DE CERO A SIEMPRE, EN EL SERVICIO CENTROS DE DESARROLLO INFANTIL

TERCERA. OBLIGACIONES DEL ICBF: 1. Desembolsar a la EAS los aportes estipulados en el contrato, en la oportunidad y en la forma aquí establecidos, recursos que están destinados ÚNICAMENTE a la atención integral de la primera infancia en el marco de la Política de Estado para el Desarrollo Integral de la Primera Infancia (...)

El ICBF se obliga a efectuar aportes para financiar los días de atención en el servicio objeto del presente contrato, de conformidad con lo establecido en los lineamientos y en el manual operativo del ICBF por año calendario o proporcional por fracción de año, lo que incluyo los recursos necesarios para la prestación del servicio (...)

3. Comunicar a la EAS una vez terminado el contrato por cualquier causa la cuenta de destino a la cual debe trasladar los saldos de los recursos aportados por el ICBF que no hayan sido ejecutados en el desarrollo del contrato. 4. Comunicar a la EAS, la cuenta de destino a la cual debe trasladar mensualmente los recursos generados por rendimientos financieros de los aportes realizados por el ICBF cuando aplique. 5. Designar un supervisor para la supervisión administrativa, técnica, financiera, contable y jurídica del contrato, con el fin de constatar su correcta ejecución, el cumplimiento del objeto y las obligaciones de la EAS. 6. Hacer seguimiento a la ejecución idónea y oportuna del objeto del contrato desde la Regional y Centros Zonales del área de influencia del contrato y verificar el pago efectuado por el operador por los diferentes conceptos asociados al servicio, entre ellas los del pago de salarios, prestaciones y seguridad social del personal que sean vinculado laboralmente por las EAS para la atención del programa en los términos y condiciones previstas en este contrato (...)

CUARTA. OBLIGACIONES GENERALES DE LA ENTIDAD ADMINISTRADORA DEL SERVICIO:

1. Cumplir cabalmente con el objeto del presente contrato y con todos los lineamientos, manuales, documentos técnicos, condiciones de calidad y demás documentos aplicables al servicio.

2. Realizar la prestación del servicio Centros de Desarrollo Infantil en las unidades de atención de jurisdicción (...)

5. Cumplir con las obligaciones y presentar ante el supervisor del contrato en forma mensual, las certificaciones de pago a proveedores y servicios públicos derivados del presente contrato, así como de los salarios, prestaciones sociales y aportes al sistema de seguridad social; integral de los trabajadores a su cargo.

6. Presentar al supervisor del contrato los informes de ejecución técnica, administrativa y financiera requeridos para la realización de los pagos, los cuales deben tener los soportes físicos y digitales, de acuerdo con los términos y especificaciones establecidos por el ICBF para ello.

Sin perjuicio de lo anterior, la EAS deberá mantener actualizada la información técnica, administrativa y financiera relacionada con la ejecución del contrato de aporte.

7. Mantener un control presupuestal y financiero independiente para la ejecución, administración y manejo de los recursos asignados en virtud del presente contrato

8. Presentar informe financiero mensualmente ante el supervisor, que tenga como soportes las certificaciones de pago a proveedores y servicios públicos derivados del presente contrato, así como de los salarios, prestaciones sociales y aportes al Sistema de Seguridad Social Integral de los trabajadores a su cargo, e informe mensual de movimientos bancarios o extractos bancarios, según aplique.

9. Mantener las facturas y demás soportes que cumplan con las exigencias establecidas por la legislación comercial colombiana, Estos soportes podrán ser solicitados en cualquier momento por el supervisor del contrato.

(...)

OCTAVA: OBLIGACIONES DE LA ENTIDAD ADMINISTRADORA DEL SERVICIO EN EL MARCO DE LA ESTRATEGIA DE COMPRAS LOCALES:

Las EAS deberá realizar compras locales mensuales de alimentos, bienes y servicios (diferentes a los servicios públicos domiciliarios, talento humano no profesional y arrendamientos) producidos localmente a Nivel Municipal, Distrital y/o Departamental de la zona donde vaya operar de acuerdo con el alcance del contrato, como mínimo del 10%

de los aportes del ICBF al contrato. Estas adquisiciones deben reunir las características de calidad establecidas en los lineamientos de la modalidad, adicionalmente en el caso de alimentos deben cumplir con la resolución 2674 de 2013 y el decreto 3075 de 1997 o la que haga sus veces, así mismo la EAS e informar al supervisor del contrato las compras realizadas bajo este concepto en el formato que el ICBF defina para tal fin y contar con los soportes correspondientes en el evento que sean requeridos por este.

NOVENA: PLAZO DE EJECUCIÓN:

El contrato tendrá un plazo de ejecución hasta el 31 de diciembre de 2015, contado a partir del cumplimiento de los requisitos de ejecución y legalización. PARAGRAFO. La atención directa se brindará a partir de la finalización de la etapa de alistamiento y las fechas de inicio, los recesos y las fechas de cierre de la atención directa a los beneficiarios y niñas serán concertadas y aprobadas en el Comité Técnico Operativo de acuerdo con las características y necesidades de la población, garantizando 11 meses de atención por año calendario o proporcional por fracción de año. (Subrayado fuera de texto)

El numeral 6.1.1.del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, se 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 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. (...) (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, 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 y sus modificaciones, 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.” (...) (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de gobierno, establece la descripción de las siguientes cuentas:

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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la ejecución de un convenio o de un contrato, dependerá del 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, entre otros aspectos.

Por lo expuesto, de la lectura del contrato de aportes suscrito por el ICBF y los administradores de los recursos, anexo a la consulta, se concluye lo siguiente:

Los aportes por parte del ICBF a los contratistas deben reconocerse como recursos entregados en administración toda vez el propietario de los recursos los entrega a un tercero a efectos de gestionarlos por cuenta del ICBF, y consecuentemente la contraparte se obliga a rendir las respectivas cuentas, efectuar las legalizaciones por la ejecución y en caso de que se generen rendimientos financieros y 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.

En consecuencia el ICBF debe registrar este hecho mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y en la medida en que se realice la legalización de los recursos de acuerdo a las actas de recibo parcial o los informes correspondientes, por la prestación de un servicio, o el suministro de bienes, se procederá al registro débito en las cuentas y subcuentas correspondientes de la clase 1- ACTIVOS para reconocer el recibo de bienes que cumplan con la definición de activos, o en las cuentas y subcuentas correspondientes de la clase 5 - GASTOS, por el recibo a satisfacción de la de servicios y un crédito la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En relación con la posibilidad de que el ICBF, legalice en la vigencia del 2018 únicamente los bienes adquiridos por los contratistas en una vigencia anterior, se concluye que las legalizaciones deben efectuarse en su totalidad, de conformidad como se estableció en el contrato. Es preciso advertir que en el contrato se tiene estipulado que una de las obligaciones de los administradores de los recursos, se encuentra la de presentar mensualmente las certificaciones de pagos a proveedores, servicios públicos y trabajadores a su cargo, los cuales constituyen soportes para las legalizaciones de aportes por parte del ICBF.

Por lo anterior se denota debilidades en el control interno contable de la entidad toda vez que si el contrato indica que los contratistas deben presentar informes mensuales con el objetivo de efectuar las legalizaciones, no es comprensible que no se haya procedido al registro contable en forma oportuna.

Se reitera que la legalización de dichos aportes debe efectuarse en forma total, es decir tanto para la adquisición de bienes adquiridos que cumplen con la condición de activos, como por el pago por la prestación de los servicios y adquisición de elementos que se consumen en la prestación del servicio, de acuerdo con lo establecido en el contrato y atendiendo los criterios señalados en la normatividad contable pública, toda vez que el no efectuarlo oportunamente conlleva a incumplir los principios de devengo y período contable y atenta contra la característica de confiabilidad de la información contable de la Entidad.

Sobre el interrogante relacionado con la pertinencia de incorporar los bienes fungibles o de consumo al inventario del ICBF, se precisa lo siguiente:

La normatividad contable pública no define los bienes como elementos devolutivos o de consumo. Estos términos, fueron elementos desarrollados en su momento, por la Contraloría General de la República en la Resolución N° 4 de 1960, mediante la cual dictó

normas para el inventario, registro, responsabilidad y control de los bienes de la Nación, respecto de la cual es pertinente preciar que estaba asociada a las antiguas funciones del control previo y perceptivo, y que en virtud de los cambios proferidos en materia del control fiscal, en el año 1991 por mandato constitucional se eliminó el control previo, lo que conllevó a que se derogara tácitamente la Resolución 04 de 1960, aunado el hecho de que se derogaron también las normas en virtud de las cuales se expidió la misma.

Por tanto corresponde a la entidad adoptar una política operativa para los asuntos de orden administrativo, en tanto que para el registro contable de los bienes en el momento de la legalización de los aportes, debe atenderse los criterios de reconocimiento establecidos en el Marco normativo para entidades de gobierno, clasificándolos como Propiedades, planta y equipo aquellos bienes que se utilizan para fines administrativos u operativos, y si se trata de elementos que se consumen en la prestación del servicio contratado, estos deben reconocerse como gastos en el resultado del periodo.

CONCEPTO No. 20182000046501 DEL 14-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Derechos en fideicomiso
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de la enajenación de terrenos a título gratuito por parte de entidades territoriales a patrimonios autónomos mediante los cuales se desarrollan proyectos de vivienda de interés social.

Doctor

PABLO ARIEL GÓMEZ MARTÍNEZ
Secretario de Hábitat y Vivienda
Gobernación de Cundinamarca
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada por traslado de competencia hecho por el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio a la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003415-2, el día 17 de agosto de 2018, en la cual consulta lo siguiente:

“Por la trascendencia que reviste el proyecto de vivienda de interés social prioritario “PODEMOS CASA”, el cual es parte fundamental del Plan de Desarrollo Departamental 2016-2020 “Unidos Podemos Más”, adoptado por la Ordenanza 06 del 25 de mayo de 2016, en cuyo artículo 52 se establece el programa Cundinamarca Hábitat Amable, con una meta de quince mil (15.000) unidades de vivienda de interés social y prioritario urbana, respetuosamente solicitamos a su Despacho se sirva disponer el estudio sobre inquietudes particulares acerca del alcance para la aplicación de la Ley 1537 del 20 de junio de 2012, “ Por la cual se dictan normas tendientes a facilitar y promover el desarrollo urbano y el acceso a la vivienda y se dictan otras disposiciones”, respecto de la expresa autorización para realizar la transferencia de inmuebles a los patrimonios autónomos mediante los cuales se desarrollan los proyectos de vivienda, según lo dispuesto en el artículo 6 de la mencionada Ley.

En este orden de ideas, a continuación, se exponen una serie de argumentos, con fundamento en los cuales se formulan las preguntas concretas sobre las cuales se pretende obtener orientación (..)

- Posición del Departamento de Cundinamarca frente a la transferencia a título gratuito de los predios y su efecto sobre las escrituras públicas de venta de los inmuebles a los hogares beneficiarios:

La Ley 1537 de 2012 es una Ley especial cuyo alcance no se limita a establecer las pautas de articulación entre los diferentes agentes que pueden intervenir en un proyecto de vivienda de interés social, ya sean públicos o privados, sino que define y establece unos instrumentos jurídicos que tiene como objetivo dinamizar el acceso efectivo al derecho fundamental a la vivienda digna. (...)

Complementa lo anterior lo consagrado en los artículos 2º, 3º, 4º de la referida Ley en los cuales se establecen competencias, mecanismos de articulación, planes y se definen estímulos, aportes de bienes, entre otros tantos aspectos, así como lo consagrado en el artículo 6º cuando incorpora la necesidad de constituir patrimonios autónomos con aptitud para recibir bienes y recursos a título gratuito de cualquier tipo de persona, sea natural o jurídica de derecho privado o público.

Y es justamente frente a esa previsión legal, es decir, la relativa a la transferencia del inmueble a título gratuito, donde se han generado algunas dudas sobre el manejo jurídico y contable, entendiéndose que detrás de ello subyacen los siguientes aspectos fundamentales:

- a. Si el bien inmueble se transfiere a título gratuito, la entidad territorial de manera correlativa lo debe eliminar de su patrimonio a título de subsidio familiar de vivienda en especie.
- b. Para tal efecto y luego de obtener las autorizaciones legales para transferir el inmueble por parte del Concejo Municipal, el alcalde (sa) expide un acto administrativo donde se determina e individualiza el valor del subsidio en especie para cada hogar beneficiario del proyecto.
- c. En el mismo acto administrativo de otorgamiento del predio a título de subsidio familiar de vivienda en especie se declara, entre otros aspectos, que por virtud de la Ley 1537 de 2012 el mismo es transferido a título gratuito, es decir con un valor que jurídicamente es equivalente a cero pesos (\$0,00) sin que por este mismo hecho haga parte del cierre financiero del proyecto y, lo que es igualmente importante, sin que su valor prorrateado se tenga en cuenta para efectos de determinar el precio de la vivienda.
- d. En ese mismo acto administrativo, nótese, el municipio propietario del predio justifica la baja o salida de su patrimonio combinando la posibilidad que otorga la Ley de hacerlo a título gratuito con la facultad, también legal y constitucional, de otorgarlo a título de subsidio en especie a las familias beneficiarias del proyecto.
- e. Lo anteriormente expuesto significa que se establece una relación directamente proporcional, en el entendido que lo que no le cuesta al proyecto habitacional, es decir al Patrimonio Autónomo no se le puede trasladar al adquirente como costo.

Visto lo anterior y sobre la base que tales premisas se ajustan a lo dispuesto por la Ley 1537 de 2012, se estructuró el programa “*PODEMOS CASA*”, donde la constante siempre fue considerar que la facultad otorgada por la Ley de efectuar esa transferencia del inmueble a título gratuito a los patrimonios autónomos constituidos, necesariamente y sin excepción, debe traducirse de manera directa en un mayor beneficio para el hogar adquirente de la vivienda de interés prioritario, sin que el costo total supere los 70 SMMLV.

(...)

2) Aspectos contables:

Si bien contablemente solo puede registrarse aquello que tiene un valor, así sea un peso (\$1.00), la posición del departamento de Cundinamarca, teniendo en cuenta que los inmuebles son propiedad de municipios ubicados en su jurisdicción territorial, los que a su vez actúan como fideicomitentes aportantes, específicamente transfiriéndolos a título gratuito a cada fideicomiso, se tiene lo siguiente:

El marco contable bajo el cual se debe revelar la operación del fideicomiso es la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, emitida por la Contaduría General de la Nación y que aplica a Entidades de Gobierno.

En este orden de ideas, es preciso separar el concepto de cierre financiero para efectos del desarrollo del proyecto de construcción de viviendas de interés prioritario, el cual está conformado por los ingresos, costos y gastos reales en que se incurre en el proyecto (flujo de caja), mientras que el registro contable se limita a una técnica regida por una norma contable que plasma, de manera organizada las operaciones realizadas dentro del proyecto, en aras a brindar información, útil, veraz, oportuna y necesaria a los terceros interesados.

Esta técnica considera el valor razonable como la forma de medir y revelar un activo contable, pero este valor razonable no debe hacer parte del cierre financiero del proyecto de construcción de vivienda de interés prioritario, es decir que no se podrá contabilizar en forma de pago de la vivienda, precisamente porque le fue transferido al patrimonio autónomo a título gratuito.

Para el caso concreto, esto es, lo relacionado con la carga de revelar el valor razonable de los terrenos recibidos de manera gratuita, la fiducia dentro de su contabilidad debe definir una política en la cual determinará la forma en que revelará el valor razonable para incorporar el valor del activo al estado financiero, en aras a revelar la realidad económica del bien, sea el registro contable del inmueble que recibe por el valor del avalúo catastral o comercial por el que le sea transferido por el respectivo ente territorial en la escritura pública de transferencia a título de fiducia mercantil.

No obstante, este valor razonable no está sujeto al cierre financiero, ya que el desarrollo del proyecto de vivienda de interés social financieramente se sustenta en condiciones fijadas por la Ley para la construcción de viviendas de interés social y prioritario, y en el caso del programa “PODEMOS CASA”, existe acuerdo y norma de transferencia gratuita de los terrenos al fideicomiso.

En resumen, conforme a la ley, el valor de registro contable de los bienes entregados a título gratuito al fideicomiso, no debe ser tenido en cuenta a efecto del cierre financiero del proyecto, pues a pesar de que la contabilidad debe revelar valores razonables de mercado, el proyecto está normado e instrumentado para suplir necesidades básicas de la población; de ahí, pues, que el registro contable, si bien es normativo, no está por encima de ordenamientos constitucionales que están encaminados a cubrir derechos fundamentales, en este caso de la población de menores recursos.

(...)

5) La Conclusión del Departamento de Cundinamarca:

La Ley 1537 de 2012 y su decreto reglamentario contemplan que la transferencia a título gratuito de los inmuebles se sujetará a las condiciones que se hayan definido para la adquisición y recibo de los mismos por parte de los patrimonios autónomos respectivos, lo cual claramente se encuentra definido tanto en el Patrimonio Autónomo Matriz Fidubogotá- Cundinamarca como en los Patrimonios Autónomos Derivados ya constituidos y como consecuencia de ello el valor del predio por cada unidad de vivienda es de **UN PESO MONEDA LEGAL COP (\$1,00)**.

6) Nuestras preguntas:

- a) En el marco de la Ley 1537 de 2012, la cual tiene como finalidad promover el acceso a la vivienda de interés social prioritaria, ¿es factible que la entidad territorial y/o el patrimonio autónomo tengan por cierto, según fuere el caso, que el recibo del inmueble trasferido a título gratuito no se tenga como parte del precio de la vivienda de interés social prioritario que se transfiere en venta al hogar beneficiario? ¿Es posible que esa facultad se concrete mediante una estipulación en el patrimonio autónomo, tal cual se expresa en el decreto reglamentario 872 de 2013?
- b) Si la ley autoriza transferir un bien fiscal a título gratuito, incluso como subsidio en especie, ¿cuál será entonces la base jurídica en el marco de la Ley 1537 de 2012 para prohibir que ese valor recibido del activo a “CERO PESOS (\$0,00)” (Que se asienta en la contabilidad en Un peso (\$1.00) por razones del sistema operativo) no se refleje simétricamente, es decir, con el mismo valor CERO PESOS (\$0,00) en el valor de la vivienda de interés social prioritario a transferirse como parte del cumplimiento de la finalidad del patrimonio autónomo?
- c) En este orden de ideas y asumiéndose que es posible excluir el valor de la adquisición de la vivienda el valor del lote ¿es factible que las entidades territoriales o el propio patrimonio autónomo establezca el tema de manera tal, que se entienda que esa disminución del costo en la contabilidad del patrimonio autónomo necesariamente debe reflejarse en mejores especificaciones técnicas de la vivienda o en mayores metros de construcción para la vivienda?”

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

CONSIDERACIONES

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política establece que: “Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

El artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

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

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.”

El artículo 1497 del Código Civil Colombiano, establece con respecto a los contratos a título gratuito y a título oneroso, lo siguiente:

“El contrato es gratuito o de beneficencia cuando sólo tiene por objeto la utilidad de una de las partes, sufriendo la otra el gravamen; y oneroso, cuando tiene por objeto la utilidad de ambos contratantes, gravándose cada uno a beneficio del otro.” (Subrayado fuera de texto)

En las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial el anexo a la Resolución 484 de 2017, se establece con respecto a la propiedad planta y equipo:

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y

para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de un periodo y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

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

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas a aplicar por las entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública por la Resolución 620 de 2015 y modificado por las Resoluciones 468 de 2016, 598 y 625 de 2017, describe la cuenta 1926 DERECHOS EN FIDEICOMISO, así:

“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.

DINÁMICA

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 de texto)

Así mismo describe la cuenta 1605 TERRENOS, de la siguiente manera:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los predios en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, los destinados a futuras construcciones y aquellos en los cuales se lleva a cabo la actividad agrícola.

También incluye los terrenos de propiedad de terceros y los de uso futuro indeterminado que cumplan con la definición de activo.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de los terrenos adquiridos.
- 2- El valor de los terrenos recibidos en una transacción sin contraprestación.
- 3- El valor de los terrenos reclasificados de propiedades de inversión.
- 4- El valor de las mejoras.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los terrenos enajenados.
- 2- El valor de los terrenos entregados en una transacción sin contraprestación.
- 3- El valor de los terrenos trasladados a propiedades de inversión.
- 4- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con los terrenos adquiridos.”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo tanto, frente a los cuestionamientos planteados en su consulta, se aclara que la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter jurídico y administrativo, en atención a que los propósitos de la regulación contable que la CGN expide en desarrollo de su

cometido estatal, están orientados a determinar los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos.

En este sentido, y partiendo del hecho de que en su consulta se menciona el tratamiento contable que los municipios ubicados en la jurisdicción territorial del departamento de Cundinamarca, en su calidad de fideicomitentes le deben dar a los terrenos que le transfieren a título gratuito al patrimonio autónomo para llevar a cabo el proyecto de vivienda de interés social y prioritario, me permito manifestar que el reconocimiento de dicho hecho económico por parte de la entidad territorial que trasfiera el bien debe hacerse de la siguiente manera de conformidad a las consideraciones expuestas:

Se debitará la subcuenta 192603 Fiducia mercantil- Constitución de patrimonio autónomo de la cuenta 1926 DERECHOS EN FIDEICOMISO y se acreditará la subcuenta 160501 Urbanos de la cuenta 1605 TERRENOS. El valor por el cual debe hacerse dicho registro partiendo del hecho de que el bien se enajenó a título gratuito es por el su valor neto en libros, por lo tanto, no habrá lugar a reconocer un ingreso o gasto en atención a que no habrá una pérdida o ganancia derivada de la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros.

Ahora bien, cuando los terrenos que fueron trasferidos al patrimonio autónomo, cumplan con su objetivo y se entreguen a los beneficiarios del proyecto de vivienda, se acreditará la subcuenta 192603 Fiducia mercantil- Constitución de patrimonio autónomo de la cuenta 1926 DERECHOS EN FIDEICOMISO y se debitará la subcuenta 550406 Asignación de bienes y servicios de la cuenta 5504 VIVIENDA.

De lo anterior se desprende que, contrario a lo manifestado por el consultante, contablemente la entidad no afecta su patrimonio con la cesión del terreno, toda vez que se produce una reclasificación a título de un derecho fiduciario, y es sólo cuando el patrimonio autónomo los entrega a los beneficiarios del proyecto de vivienda, que se materializa el gasto público social.

Ahora bien, con respecto a la aseveración hecha en la consulta de que conforme a la ley, “el valor de registro contable de los bienes entregados a título gratuito al fideicomiso, no debe ser tenido en cuenta a efecto del cierre financiero del proyecto”, me permito manifestar que desde la perspectiva de la regulación contable, el costo de una vivienda debe contemplar todos los elementos esenciales que han sido incorporados en su construcción, esto es, incluyendo los terrenos aún transferidos a título gratuito por un ente territorial, ya que en primera instancia estos pasan a conformar la masa de recursos con que el patrimonio autónomo puede llevar a cabo su objeto, para finalmente trasladarlos a los beneficiarios de los proyectos, incrementando su posición patrimonial, derivado del hecho

económico mediante el cual se ejecuta la política estatal en favor de la población de menores recursos.

CONCEPTO No. 20182000048121 DEL 20-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros activos Gastos de administración y operación Otros gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los derechos de servidumbres prediales.

Doctor
JUAN CARLOS GONZÁLEZ REYES
Contador Público
Municipio de Pereira
Pereira - Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003302-2, del día 08 de agosto del 2018, en la cual se señala:

“En atención al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, me permito consultar con respecto al tratamiento contable de las compras de Servidumbres Prediales, que se encuentra realizando el Municipio de Pereira actualmente, ya que en el nuevo catálogo general de cuentas, las cuentas 197009 Servidumbres, fue suprimida, por tanto, es preciso aclarar, si dicha compra de estas servidumbres, las cuales cuentan con el documento legal, en este caso Escritura Pública, con pago y registro en el certificado de tradición del predio, se continuará registrando como un activo intangible, con una vida útil indefinida y si es el caso, bajo que código contable se realizará el registro?”

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

CONSIDERACIONES

El Código Civil Colombiano: en el Título XI: De las servidumbres, prescribe:

“ARTICULO 879. CONCEPTO DE SERVIDUMBRE. Servidumbre predial o simple servidumbre, es un gravamen impuesto sobre un predio, en utilidad de otro predio de distinto dueño.

ARTICULO 880. SERVIDUMBRES ACTIVAS Y PASIVAS. Se llama predio sirviente el que sufre el gravamen, y predio dominante el que reporta la utilidad. Con respecto al predio dominante, la servidumbre se llama activa, y con respecto al predio sirviente, se llama pasiva.”

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia, en su Sentencia del 28 de febrero de 1936, se refirió de la siguiente manera:

“Las servidumbres se hallan inseparablemente ligadas al fundo dominante, debido a que su esencia jurídica son derechos accesorios. De ahí una servidumbre no puede ser cedida, embargada o hipotecada separadamente, como tampoco puede destacársela del fundo dominante para ser transportada. Las servidumbres no se transmiten sino activamente con la propiedad del predio dominante y, pasivamente, con el derecho de dominio sobre el predio sirviente.”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera anexa al Marco Normativo para Entidades de Gobierno e incorporada mediante Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, prescribe:

“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.

(...)

6.1.5. 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.

(...)

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)

Por su parte, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, en relación con los activos dispone lo siguiente:

“15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

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

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

3. La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos de producción o de prestación de servicios, o d) le permite, a la entidad, mejorar la prestación de los servicios.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Es importante precisar, que un activo debe ser reconocido en el Estado de Situación Financiera cuando haya cumplido con las condiciones para su reconocimiento, esto es, que correspondan a recursos controlados por la entidad de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, anotando que al evaluar si existe o no control sobre dicho activo, la entidad debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del recurso o restringir su uso, la forma de garantizar que se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos futuros.

Ahora bien, la Norma de Activos Intangibles del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, establece que 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. Por su parte, un activo intangible es identificable cuando, entre otras cosas, pueda venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse.

Por lo anterior, mediante Resolución N° 620 de 2015, la CGN procedió a eliminar del Catálogo General de Cuentas la subcuenta 197009-Servidumbres, por considerar que este concepto no es susceptible de reconocerse como activo intangible, por cuanto no cumple, entre otras cosas, con la definición de control.

En principio, el derecho a la servidumbre deberá ser reconocida como un gasto en el estado de resultados al producirse un decremento en los beneficios económicos de la entidad contable pública, para lo cual la entidad debitará la subcuenta 589090-Otros gastos diversos, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, y acreditará la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NANCIONALES, sin detrimento del registro de los descuentos y retenciones pertinentes.

No obstante, si la servidumbre está asociada a la construcción de un activo y de este se espera obtener beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, el derecho a la servidumbre constituirá un mayor valor del activo respectivo, para lo cual la entidad debitará la subcuenta y cuenta que mejor represente la naturaleza de dicho activo, en el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y acreditará la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NANCIONALES, sin detrimento del registro de los descuentos y retenciones pertinentes.

CONCEPTO No. 20182000050261 DEL 28-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Determinación de la entidad que debe reconocer contablemente los terrenos sobre los que opera la Universidad Militar Nueva Granada.

Doctor

WILSON ALEXANDER MÉNDEZ PÉREZ

Contador

Universidad Militar Nueva Granada

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003481-2, del día 24 de agosto de 2018, en la cual solicita se indique cuál entidad debe reconocer unos terrenos sobre los cuales opera la Universidad Militar Nueva Granada, de acuerdo a la siguiente situación:

“La Universidad Militar Nueva Granada en aplicación de las Normas de Sector Gobierno, emitidas por la Contaduría General, consideró previa a la transmisión de saldos iniciales de convergencia la incorporación dentro de sus activos de los terrenos en los cuales opera hace tres décadas. Sobre estos terrenos, las edificaciones son de propiedad de la Universidad Militar y las construye de acuerdo a sus necesidades, siendo responsable de su mantenimiento y adecuaciones.

Sobre el particular se contactó al Ministerio de Defensa con el siguiente argumento:

El presente análisis se sustenta en el Marco Conceptual y en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los estados financieros, anexos de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, expedidos por la Contaduría General de la Nación en convergencia con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).

El Marco conceptual del marco normativo para entidades de gobierno prescribe 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.

Desde el propio marco conceptual se señala que 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.

Como se observa en el caso objeto de análisis, la Universidad Militar Nueva Granada (UMNG), pese a que no tiene la titularidad jurídica de los terrenos, mantiene el control del activo entregado por cuanto posee todos los riesgos y beneficios inherentes al mismo. En consecuencia, atendiendo las condiciones legales y la esencia económica asociadas al uso de los recursos, la UMNG debe reconocer en su estado de situación financiera los terrenos empleados para la prestación de los servicios con el tratamiento contable definido para tales bienes.

En razón a lo expuesto agradecemos la confirmación sobre la aplicación del marco regulatorio por parte del Ministerio de Defensa, puntualmente frente a los terrenos donde opera la Universidad Militar Nueva Granada toda vez que el registro por parte nuestra se efectuaría a la cuenta 160505 "terrenos de propiedad de terceros". Lo anterior con el fin de evitar una doble incorporación de datos, en desarrollo de la consolidación de información que efectúa la Contaduría General de la Nación.

Respuesta MINISTERIO DE DEFENSA

Señores Universidad Militar, de conformidad con la información reportada por el Ejército Nacional mediante la cual afirma que el terreno no se encuentra desenglobado y que el control por parte de la Universidad Militar, en los términos definidos por la norma (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), no es absoluto, el Ministerio de Defensa Nacional no comparte la posición adoptada en el correo, por lo tanto continuará reconociendo el terreno dentro de sus propiedades planta y equipo. (...)

Actualmente los terrenos están reconocidos en la contabilidad de la Universidad en cuenta de Orden, ya que el Ministerio de Defensa, manifestó reportarlo como terreno en sus estados financieros. Lo anterior con el fin de evitar una doble incorporación de datos, en

desarrollo de la consolidación de información que efectúa la Contaduría General de la Nación.”

En comunicación telefónica realizada con usted, informa que los terrenos fueron recibidos en comodato por parte de la Universidad, razón por la cual se reconocieron en la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS hasta el año 2006, cuando fue emitida la Carta Circular 72, la cual en el numeral 3.17. Homologación de la cuenta Bienes Recibidos en Comodato, indicó que los bienes recibidos en comodato de otras entidades de gobierno general y reconocidos en la cuenta 9346 se debían trasladar a cuentas de balance como propiedades, planta y equipo; por lo anterior, los terrenos fueron reconocidos en la subcuenta 160505-Terrenos de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 1605-TERRENOS, entre el 1 de enero de 2007 y el 31 de diciembre de 2017, fecha para la cual en relación con el proceso de convergencia al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno se presenta la situación antes descrita, por lo que la Universidad actualmente utiliza para el reconocimiento de los terrenos la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

“4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

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

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio,

c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

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

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

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...) (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“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. (...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.” (Subrayado fuera de texto)

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

“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. (...)

5423 - OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación a otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, 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. (...)

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. (...)

8390 - OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las operaciones por conceptos no contemplados en las cuentas relacionadas anteriormente. (...)

8915 - DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)

DESCRIPCIÓN

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

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones antes expuestas, y con el propósito de determinar quién reconoce los terrenos, entre la Universidad Militar Nueva Granada y el Ministerio de Defensa, las entidades deberán evaluar conjuntamente y aplicar juicio profesional a las condiciones que permiten determinar el control de los bienes bajo el contexto del Marco Normativo, 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, evaluarán el control sobre los terrenos al considerar la capacidad para usar 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 al bien o la capacidad para negar o restringir el uso del mismo, así como, la forma de garantizar que se usen para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. Se debe tener en cuenta que la titularidad legal no es esencial a efecto de determinar el control y existencia de un activo, ya que no es suficiente para que se cumplan las condiciones de control por parte de una Entidad sobre dicho activo.

Por lo anterior, la Entidad que reconozca los terrenos, será aquella que pueda, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan, obtener sustancialmente los beneficios económicos o potencial de servicio que se espera fluyan de estos, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos y beneficios asociados a los terrenos.

Una vez definido el control, el tratamiento contable de los bienes corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

a) Si efectuado el análisis, se determina de manera conjunta que el Ministerio controla los bienes, será el encargado de reconocer los terrenos como parte de sus activos.

Caso para el cual la Universidad procederá a realizar el registro de los terrenos por medio de cuentas de orden, siempre y cuando tenga una medición fiable en relación con el valor de los mismos, por lo cual el registro se realizará debitando la subcuenta 839090 - Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390 - OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, y acreditando la subcuenta 891590 - Otras cuentas deudoras de control por contra, de la cuenta 8915 - DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), adicionalmente revelará en las notas los aspectos relevantes de este hecho.

b) Si conjuntamente se concluye que la Universidad es quien controla los terrenos, 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. Bajo este escenario, reconocerá un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16 - PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, con crédito a la subcuenta 442807 - Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428 - OTRAS TRANSFERENCIAS.

En tal caso, el Ministerio debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique los terrenos trasladados. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS. Una vez sea retirado el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden, 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).

Cada entidad efectuará las revelaciones de los aspectos relevantes de este hecho.

CONCEPTO No. 20182000054831 DEL 24-10-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Propiedad, Planta y Equipo.
	SUBTEMAS	Actualización de bienes de propiedad, planta y equipo.

		Tratamiento de la depreciación de un bien que con el transcurso del tiempo adquiere un mayor valor. Préstamo de un bien por un gobierno extranjero.
--	--	--

Doctor

FREDDY GUILLERMO HERNÁNDEZ SANDOVAL

Profesional especializado

Instituto Nacional de Metrología de Colombia

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550003869-2 del 26 de septiembre de 2018, mediante la cual consulta:

i. mayor valor de bienes de propiedad, planta y equipo.

“El registro y manejo del mayor valor que adquieren los patrones nacionales que están bajo el manejo del Instituto, así como del registro de la reversión de su depreciación, ya que a diferencia de los demás activos que componen el rubro de PPyE estos patrones se aprecian a cambio de depreciarse.”

ii. Esfera de silicio prestada para fines científicos.

El procedimiento contable para registrar la “esfera de silicio” prestada por el PTB de Alemania para realizar unas pruebas científicas.

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

CONSIDERACIONES

i. mayor valor de bienes de propiedad, planta y equipo.

El Decreto N° 4175 de 2011, “Por el cual se escinden unas funciones de la Superintendencia de Industria, y Comercio, se crea el Instituto Nacional de Metrología y se establece su objetivo y estructura.”, señala:

“Artículo 2. Creación Instituto Nacional de Metrología - INM. Para cumplir las funciones escindidas, créase una Unidad Administrativa Especial de carácter técnico, científico y de

investigación, denominada Instituto Nacional de Metrología -INM, con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa y presupuestal, adscrita al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. (...)

Artículo 5°. Objetivo. El Instituto Nacional de Metrología - INM, tiene por objetivo la coordinación nacional de la metrología científica e industrial, y la ejecución de actividades que permitan la innovación y soporten el desarrollo económico, científico y tecnológico del país, mediante la investigación, la prestación de servicios metrológicos, el apoyo a las actividades de control metrológico y la diseminación de mediciones trazables al Sistema Internacional de unidades (SI)."

Mediante la Resolución N° 41242 de 11 de julio de 2013 de la Superintendencia de Industria y Comercio, se oficializan los Patrones Nacionales de Medición y se deja sin efecto la Resolución 37680 de 2013.

ii. Esfera de silicio prestada para fines científicos.

Respecto de la Esfera de silicio se oficializó un "Acuerdo de voluntades" entre el Physikalisch-Technische Bundesanstalt Braunschweig und Berlin, Bundesallee 100, 38116 Braunschweig, Germany - En lo sucesivo denominado PTB y el Instituto Nacional de Metrología de Colombia, Av. Cra 50 No 26-55 Int. 2 CAN, Bogotá, D.C., Colombia- En lo sucesivo denominado INM.

Preámbulo: (...) Dentro del marco del proyecto de cooperación Si-Trust "Masa-diseminación de la unidad del kilogramo", es de gran interés de las partes proveerle al INM una esfera de silicio para actividades conjuntas de investigación. La esfera fue fabricada en el PTB.

1 Objeto que cubre el Acuerdo. La esfera (Serial No SiSCKg_01_d) será prestada para usos en el ámbito de la investigación. Junto con la esfera, el PTB se compromete a prestar los siguientes accesorios: - Juego inicial de paños de limpieza - Soporte de la esfera (trípode) - Pinzas (uno) (Subrayado fuera de texto)

(...)

3 Plazo El plazo del presente acuerdo será por un plazo de dos (02) años, una vez firmado el presente acuerdo de voluntades por las partes.

4. Responsabilidad. (...)

(5) El INM asumirá el transporte en vía retorno a Alemania de la Esfera objeto del presente acuerdo de voluntades, una vez se cumpla el plazo fijado dentro del presente documento.

(6) El INM se encargará de asegurar el valor de la Esfera por valor de 2000 Euros, mientras el elemento objeto del presente acuerdo, una vez se encuentre en Colombia, por intermedio de la póliza de Seguros de Responsabilidad Civil Extracontractual de la Entidad.”

En relación con la normatividad contable el Marco conceptual contenido en el Anexo de la Resolución 533 de 2015 define los elementos de los estados financieros, señalando:

“6.1.1. Activos

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

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.”

Por su parte, las Normas contenidas en el Marco normativo regulado por la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, respecto de las Propiedades, planta y equipo, señala:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la 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

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, (...)

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.
23. La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil.
24. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la 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.
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.

(...)

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.
29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros 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.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

- i. mayor valor de bienes de propiedad, planta y equipo.

Las entidades de Gobierno del ámbito de aplicación de la Resolución 533 de 2015, tuvieron un período de preparación obligatoria en la vigencia de 2017, durante el cual debían ejecutar los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, entre estos el relacionado con la actualización de los

elementos de Propiedad, planta y equipo, valor por el cual serían incorporados a los saldos iniciales en el período de aplicación esto es en 1° de enero de 2018.

Ahora bien, la norma de Propiedades, planta y equipo contenida en el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala que el criterio de medición de los elementos aquí clasificados será el costo, en consecuencia, ya no serán objeto de actualización, por consiguiente, el valor al cual fueron incorporados los bienes en los saldos iniciales, en el período de aplicación no podrán modificarse y en adelante aplicarán los criterios definidos en la respectiva Norma.

En relación con la depreciación, el Instructivo 002 de 2015 presenta las instrucciones para la transición al marco normativo para las entidades de Gobierno, señalando las actividades a realizar para la determinación de los saldos iniciales, en donde para la medición de los bienes de Propiedad, planta y equipo, presenta tres alternativas las cuales incluyen el cálculo de la depreciación en la fecha de transición.

Posteriormente, en el período de aplicación plena, esto es a partir del 2 de enero de 2018, la Norma de Propiedades, planta y equipo al establecer el tratamiento para el cálculo de la depreciación determina que esta se realiza sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual distribuyéndola sistemáticamente a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Así mismo, la Norma prevé que el cálculo de la depreciación se interrumpe cuando el valor residual del activo supera el valor en libros. Sobre el particular, la CGN señaló en el concepto N° 20182000004081 del 16 de febrero de 2018, en relación con los bienes de Propiedad, planta y equipo que en el tiempo no pierden valor que, “ (...) si la entidad considera que durante la vida útil del activo, el consumo del potencial de servicio futuro será insignificante o, que por el contrario, estima que el valor que podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición al término de su vida útil, será similar al valor asignado en la fecha de transición o reconocimiento, al evidenciar que este tipo de bienes incrementan su valor con el paso del tiempo de manera que el valor residual de estos en el momento de su reconocimiento, puede aproximarse a su valor en libros, significaría que el importe depreciable podría acercarse a cero pesos (\$0) y que estos bienes no deberían ser objeto de depreciación.

Cabe señalar que, aun cuando la entidad considere que estos elementos no son objeto de depreciación, como mínimo, al término de cada periodo contable se deberán evaluar los indicios de deterioro del valor, así como la revisión de su valor residual y la vida útil.”

ii. Esfera de silicio prestada para fines científicos.

El Marco conceptual contenido en la Normatividad aplicada por las entidades de Gobierno define el Activo como el recurso controlado por la entidad, que le otorga derechos a usar el bien para prestar servicios, ceder el uso para que un tercero preste un servicio, beneficiarse de la revalorización del bien o recibir una corriente de flujos de efectivo. Además al evaluar si existe o no control, es necesario considerar la titularidad legal, la capacidad para restringir el uso y garantizar que se use para los fines previstos y la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Como quiera que por el bien recibido en préstamo no cumpliría con los elementos definidos en la Norma para su reconocimiento como activo por la entidad y además como en el período de tiempo en que lo utiliza no asume sustancialmente los riesgos y beneficios asociados al bien, este no será objeto de incorporación a su contabilidad la entidad revelará en notas a los estados financieros los aspectos relevantes.

CONCEPTO No. 20182000054841 DEL 24-10-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Propiedad, Planta y Equipo.
	SUBTEMAS	Baja en cuentas de bienes próximos a chatarrizar.

Señor

FRANCISCO IGNACIO ALCALA SEGOVIA

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003745-2, el día 14 de septiembre de 2018, por traslado de competencia del Departamento Administrativo de la Función Pública, en la cual consulta si los procesos de chatarrización en las entidades territoriales, se pueden hacer u ordenar mediante actos administrativos, previa evaluación del comité de sostenibilidad contable, partiendo de que los valores que poseen los activos del municipio no corresponden a la realidad.

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

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado definiéndolo como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de dicha ley, establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad. Aunado a esto, el literal k) del artículo 3 de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

En el procedimiento para la evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016 se define el Control Interno contable de la siguiente manera:

“Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de texto.)

En el numeral 3.2.4 de dicha Resolución se establece lo siguiente, con respecto a los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

“3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.”

También establece, en su numeral 3.2.15 lo siguiente, con respecto a la depuración contable permanente y sostenible:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

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

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

Ahora bien, es menester poner de manifiesto que para el caso de las entidades territoriales, en procura de dar cumplimiento a lo estipulado en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, se hizo necesario que la CGN regulara el tratamiento contable que deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el mismo, considerando que este tiene aplicación para los años 2017 y 2018, y que, para cada uno de estos años, las entidades territoriales deben aplicar marcos normativos distintos, esto es, el Régimen de Contabilidad Pública precedente expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007 vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, y el Marco Normativo para Entidades de Gobierno aplicables desde el 1° de enero de 2018.

En el numeral 1 de la Resolución 107 de 2017 se establece:

“1. IDENTIFICACIÓN DE LOS BIENES, DERECHOS U OBLIGACIONES OBJETO DE DEPURACIÓN

Las entidades territoriales adelantarán las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de los periodos contables 2016 y 2017, a fin de garantizar que la información financiera que se presente en sus primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir, aquellos que se presenten con corte al 31 de diciembre de 2018, cumplan con las características cualitativas fundamentales de la información financiera “Relevancia y Representación fiel” de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos u obligaciones, y, mediante la incorporación y retiro de las partidas a que haya lugar, evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad territorial;
- b) derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad territorial;
- 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;
- f) valores que no estén incorporados en la información financiera y representen derechos o bienes para la entidad territorial;
- (...)

2. REGISTRO DE LA DEPURACIÓN CONTABLE

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las situaciones descritas en el numeral anterior, la entidad territorial adelantará las acciones correspondientes para el respectivo reconocimiento o baja en cuentas de bienes, derechos u obligaciones, para lo cual efectuará los siguientes registros, dependiendo del periodo contable en el que se realice la depuración contable:

(...)

2.2 Depuración contable durante el 2018 sobre la información financiera del 2017

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2018 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2017 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

a) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que incorporar bienes, derechos u obligaciones, ello se hará teniendo en cuenta los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015. Para tal efecto, dichas incorporaciones se registrarán en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación, afectando:

1) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL (conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 para la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición) por el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007; y

2) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN por la diferencia que exista entre i) el valor del bien, derecho u obligación conforme a los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015, y ii) el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007.

No obstante, cuando sea impracticable determinar qué parte del valor de los bienes, derechos u obligaciones incorporados corresponde a un error de periodos anteriores a la fecha de transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y qué parte corresponde a impactos por la transición al nuevo marco de regulación, la incorporación se registrará en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. Se considera que este requisito es impracticable cuando su aplicación genere un costo que exceda los beneficios de obtener la información.

b) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que dar de baja bienes, derechos u obligaciones, estos se retirarán, por su valor en libros, disminuyendo la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación y demás conceptos asociados, y afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 en relación con la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición.

c) Adicionalmente, la entidad territorial registrará el valor de los bienes o derechos incorporados, así como el valor de las obligaciones que se retiren, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, se registrará el valor de los bienes o derechos que se retiren, así como el valor de las obligaciones que se incorporen, con un débito en la subcuenta 991530- Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016. Los anteriores registros se efectuarán por el valor en el que se haya afectado el capital fiscal, producto de la incorporación y retiro de bienes, derechos y obligaciones.

Lo anterior, sin perjuicio de la aplicación del Instructivo 002 de 2015, en lo relacionado con la determinación de los saldos iniciales y la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación.

2.3 Depuración contable permanente y sostenible por sucesos ocurridos durante el 2018 y siguientes

Con relación a la depuración contable permanente y sostenible que se origine en sucesos que ocurran durante el año 2018 y siguientes, las entidades territoriales reconocerán o retirarán los bienes, derechos u obligaciones conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y a lo establecido en el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, el cual hace referencia a la depuración contable permanente y sostenible.” (Subrayado fuera de texto)

En las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y presentación de los Hechos Económicos, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece en su capítulo I numeral 10, 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.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de un periodo y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

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

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.

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

32. El costo de las inspecciones generales necesarias para que el activo continúe operando se incorporará como mayor valor del elemento asociado, previa baja en cuentas del valor en libros de cualquier inspección anteriormente capitalizada. Esto se realizará con independencia de que el costo de la inspección previa se haya identificado contablemente dentro de la transacción mediante la cual se haya adquirido o construido dicha partida. De ser necesario, se utilizará el costo estimado de una inspección similar futura como indicador

del costo que el componente de inspección tenía cuando la partida fue adquirida o construida.

33. Cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo con relación a su costo total y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la entidad reconocerá, en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida. Esto se realizará con independencia de que el costo del componente se haya identificado y depreciado previamente. De ser necesario, se utilizará el costo de la sustitución como indicador del costo que el elemento sustituido tenía en el momento en el que fue adquirido o construido.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Frente a las inquietudes planteadas en su consulta, se aclara que la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter administrativo o jurídico, por lo tanto, esta entidad no se pronunciará sobre la viabilidad de que los procesos de chatarrización se ordenen mediante actos administrativos previa evaluación del comité técnico de sostenibilidad contable. Por lo tanto, la entidad territorial deberá evaluar, de cara al cumplimiento de lo estipulado en el ordenamiento jurídico, el procedimiento pertinente para chatarrizar los bienes de la entidad.

Ahora bien, en tratándose de entidades territoriales, y con respecto a la aseveración de que los valores que poseen los activos del municipio no corresponden a la realidad, de conformidad con las consideraciones expuestas especialmente lo estipulado por el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, la Resolución 107 de 2017 y la normas sobre control interno contable expedidas por la Contaduría General de la Nación, se debe hacer el saneamiento contable para depurar dichas cifras, considerando que: i) para el año 2017 debían aplicar el

Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública Precedente y la Resolución 357 de 2008, ii) a partir del año 2018, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno vigente y la Resolución 193 de 2016.

En este orden de ideas, se precisa que el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo de la entidad, es de origen y efecto meramente contable, ello quiere decir que, si un bien no cumple los criterios para su reconocimiento como propiedad planta y equipo u otro activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá procederse a su baja en cuentas, aunque no se haya culminado el trámite administrativo pertinente para su chatarrización.

Bajo este contexto, la entidad debió establecer los procedimientos para llevar a cabo la baja de bienes en la contabilidad, atendiendo a lo regulado en el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, para la depuración de bienes hasta el 31 de diciembre de 2017, con base en la Resolución 357 de 2008; y en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno expedido mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, para la depuración de bienes a partir del 1º de enero de 2018, con base en la Resolución 193 de 2016, especialmente en sus numerales 3.2.4 y 3.2.15.

La obligación de implementar los procedimientos de baja en cuentas de los bienes de la entidad que no cumplan la condición de activo, no obedece únicamente al hecho de la entrada en vigencia del mandato presente en el aludido artículo de la Ley 1819 de 2016, sino que el saneamiento debe realizarse de forma permanente.

Ahora bien, con relación a los registros contables para aplicar el saneamiento contable aludido, es menester precisar que las entidades territoriales tienen hasta diciembre del 2018 para efectuarla, afectando las cuentas que representan las propiedades, planta y equipo que se pretenden sanear o depurar y, como contrapartida, con cargo o abono en la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Por otra parte, para los nuevos hechos ocurridos a partir del primero de enero de 2018, bajo el imperio del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, si un bien mueble deja de cumplir la condición de activo, es decir que no se trata de sanear imprecisiones ocurridas

en años anteriores, sino que corresponden a los hechos económicos normales de un nuevo período contable, la entidad debe proceder a la baja en cuentas, mediante un débito a la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, con crédito a las cuentas que representan las propiedades, planta y equipo que se pretenden retirar de la contabilidad.

CONCEPTO No. 20182000055921 DEL 02-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Procedimiento contable cuando, luego de efectuar en diferentes periodos la toma física de los bienes que conforman las Propiedades, planta y equipo de una entidad, se demuestra que un elemento no existe.

Doctora
ROSALBA GUZMAN GUZMAN
Jefe Oficina de Control Interno
Instituto Distrital de Recreación y Deportes IDRD
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20185500003784-2 de septiembre 19 de 2018, mediante la cual solicita que la CGN señale el procedimiento que debe aplicar el IDRD para dar de baja un elemento de las propiedades, planta y equipo de sus estados contables, teniendo en cuenta que se ha evidenciado su inexistencia. El activo se encontraba asignado a un contratista de la entidad que no ha respondido por la pérdida del mismo. Igualmente, solicito indicar que documentación debe recopilarse para respaldar la baja del bien y el respectivo registro contable.

CONSIDERACIONES

El Acuerdo 17 de 1995, expedido por el Concejo de Bogotá D.C., por el cual se conforma la Dirección de Contabilidad del Distrito Capital y se crea el cargo de Contador Distrital, en el artículo 10º, establece las funciones a cargo del citado funcionario, donde le señala como una de sus obligaciones la siguiente:

6. Fijar las pautas para el registro y la actualización de los inventarios bienes del Distrito y sus organismos, de conformidad con las instrucciones expedidas por el Contador General de la Nación. (...) (Subrayado fuera de texto).

De otro lado, la Ley 298 de 1996 al referirse a las funciones del Contador General de la Nación, en el literal k) del Artículo 3º, determinó que le corresponde “Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley”. En tanto que, el Artículo 4º, Literal r), señala que debe “Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables”.

En desarrollo de lo anterior, la CGN expidió la Resolución 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. Tal resolución, en el Artículo 2º establece que “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.”

El anexo de la citada Resolución, la CGN señala los elementos y actividades de control interno que las entidades deben observar para gestionar el riesgo contable, con el propósito de obtener una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública así:

“1.1 Definición del control interno contable

Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

2.1 Marco de referencia del proceso contable

2.1.1 Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. (...). Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

(...)

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

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

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

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;

b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;

c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;

g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;

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

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

CONCLUSIONES

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, al Contador General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos

de contabilidad pública, emitidas por mandato directo del Constituyente, como máxima autoridad contable de la administración pública. Por tanto, se debe tener en cuenta que, respecto del caso objeto de consulta, la CGN no tiene competencia funcional para definir asuntos de carácter administrativo y/o jurídico.

No obstante, para garantizar que la información financiera del IDRD cumpla las características de relevancia y representación fiel y subsanar la situación señalada en la consulta, la entidad debe aplicar lo señalado por la CGN en el numeral 3.2.15, literales a) y e), del anexo de la Resolución 193 de 2016, mediante la cual se adoptó el “Procedimiento para la evaluación del control interno contable” en el que se señala la obligatoriedad que tienen las entidades públicas de desarrollar permanentemente todas las actividades necesarias encaminadas a la depuración contable permanente y sostenible.

Una vez que se conoce la pérdida o faltante de bienes que conforman sus propiedades, planta y equipo, adicional a las gestiones administrativas relacionadas con la reclamación ante la compañía aseguradora y la puesta en conocimiento de los organismos o instancias competentes y, con independencia de si se inicia o no un proceso administrativo interno o de responsabilidad fiscal, desde la perspectiva contable, procede la baja en cuentas del activo y, por el valor de la diferencia, reconocer un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por tratarse de la corrección de un error, pues la entidad conoció tal situación antes del 1º de enero de 2018.

De manera simultánea, para reconocer el derecho contingente que se deriva del proceso administrativo iniciado en contra del funcionario responsable del bien, la entidad debe registrar ese derecho contingente mediante un débito en la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361- RESPONSABILIDADES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL PORCONTRA (CR),

Si con las gestiones administrativas realizadas ante la compañía aseguradora ésta acepta indemnizar al IDRD, el derecho respectivo se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 138421 Indemnizaciones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 480839-Compensación o indemnización por deterioro, pérdidas o abandonos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS por el valor establecido en el citado documento y, de forma simultánea, cancelará las cuentas de orden donde se reconoció la contingencia.

Si como resultado de la investigación administrativa interna se emite un acto administrativo exigiendo el resarcimiento del daño patrimonial causado a la entidad, cuando este quede en firme, se deberá registrar el derecho mediante un débito en la subcuenta 138421 Indemnizaciones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito a la subcuenta 480839-Compensación o indemnización por deterioro, pérdidas o abandonos, **(ojo: podría ser 480826 Recuperaciones)** de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS por el valor establecido en el citado documento y, de forma simultánea, cancelará las cuentas de orden donde se reconoció la contingencia.

De otra parte, se recuerda que para garantizar la adecuada implementación del control interno contable, la entidad pública debe contar con herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera, dentro de las cuales puede recurrir al Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o las instancias señaladas formalmente en los procedimientos internos, que si bien no es una condición sine que non, tal Comité podría encargarse de la evaluación de los procesos que requieran ajustes contables cuando no se obtienen los soportes documentales correspondientes, siempre que se atiendan los criterios definidos en la normatividad contable pública.

Por último, respecto de la documentación requerida para respaldar la baja del bien, la entidad debe tener en cuenta que, de conformidad con lo señalado en los Artículos 9º y 10º del Acuerdo 17 de 1995, expedido por el Concejo de Bogotá D.C., la competencia para fijar las pautas administrativas para el registro y la actualización del inventario de bienes del Distrito y sus organismos la tiene a cargo el Contador General de Bogotá D.C., para lo cual se deberá tener en cuenta la normatividad contable emitida por la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20182000055941 DEL 02-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Marco Normativo para Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo. Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bienes inmuebles identificados en el proceso de depuración, los cuales no corresponden a una adquisición pero debido a la dificultad para su identificación no fueron incluidos en los saldos iniciales.

Doctora
MARÍA ANGÉLICA LUGO GONZÁLEZ
Contadora
Alcaldía de Sevilla
Sevilla, Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003825-2, del día 24 de septiembre de 2018, en la cual solicita se indique el procedimiento que debe aplicar el Municipio para incorporar en propiedades, planta y equipo, los bienes inmuebles recientemente identificados dentro del proceso de depuración en miras al cumplimiento de la Resolución N° 533 de 2015, y debido a la dificultad de este proceso, no habían sido reconocidos en los saldos iniciales, así mismo, teniendo en cuenta que no se surtió un proceso de adquisición.

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, indica:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS 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. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

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.

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. (...)

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, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de un periodo y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

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

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.

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos. (...)”

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

“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. (...)

8371 - SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355 - LEY 1819 DE 2016

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del impacto patrimonial positivo de los ajustes realizados por las entidades territoriales durante el proceso de depuración contable a que se refiere el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, el cual se origina en la incorporación de bienes o derechos, así como el retiro de obligaciones.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los bienes o derechos que se incorporen.
- 2- El valor de las obligaciones que se retiren.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de su saldo, el 1º de enero de 2019. (...)

8915 - DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

DESCRIPCIÓN

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

Por otra parte, el Instructivo N° 002 de 2015, emitido por la CGN indica:

“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. (...)

Los ajustes surgidos por correcciones de errores de periodos anteriores a la fecha de transición que generen impacto patrimonial afectarán la cuenta Capital Fiscal.

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. (...)

1.1.9. 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.

También son 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 que se emplea en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de un periodo contable y que tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, excepto por ventas incidentales de raleos y podas.

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.

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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución No. 693 del 6 de diciembre de 2016 por la cual se modifica el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, resuelve:

“ (...)”

Artículo 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.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, la Resolución N° 107 del 30 de marzo de 2017, por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 y se modifican los Catálogos Generales de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018, indica:

“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.

1. IDENTIFICACIÓN DE LOS BIENES, DERECHOS U OBLIGACIONES OBJETO DE DEPURACIÓN

Las entidades territoriales adelantarán las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de los periodos contables 2016 y 2017, a fin de garantizar que la información financiera que se presente en sus primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir, aquellos que se presenten con corte al 31 de diciembre de 2018, cumplan con las características cualitativas fundamentales de la información financiera (Relevancia y Representación fiel) de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos u obligaciones, y, mediante la incorporación y retiro de las partidas a que haya lugar, evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos (...)

f) valores que no estén incorporados en la información financiera y representen derechos o bienes para la entidad territorial; (...)

2. REGISTRO DE LA DEPURACIÓN CONTABLE

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las situaciones descritas en el numeral anterior, la entidad territorial adelantará las acciones correspondientes para el respectivo reconocimiento o baja en cuentas de bienes, derechos u obligaciones, para lo cual efectuará los siguientes registros, dependiendo del periodo contable en el que se realice la depuración contable: (...)

2.2 Depuración contable durante el 2018 sobre la información financiera del 2017

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2018 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2017 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

a) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que incorporar bienes, derechos u obligaciones, ello se hará teniendo en cuenta los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015. Para tal efecto, dichas incorporaciones se registrarán en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación, afectando:

1) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL (conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 para la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición) por el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007; y

2) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN por la diferencia que exista entre i) el valor del bien, derecho u obligación conforme a los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015, y ii) el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007.

No obstante, cuando sea impracticable determinar qué parte del valor de los bienes, derechos u obligaciones incorporados corresponde a un error de periodos anteriores a la fecha de transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y qué parte corresponde a impactos por la transición al nuevo marco de regulación, la incorporación se registrará en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. Se considera que este requisito es impracticable cuando su aplicación genere un costo que exceda los beneficios de obtener la información. (...)

c) Adicionalmente, la entidad territorial registrará el valor de los bienes o derechos incorporados, así como el valor de las obligaciones que se retiren, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-

LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Por su parte, se registrará el valor de los bienes o derechos que se retiren, así como el valor de las obligaciones que se incorporen, con un débito en la subcuenta 991530- Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016. Los anteriores registros se efectuarán por el valor en el que se haya afectado el capital fiscal, producto de la incorporación y retiro de bienes, derechos y obligaciones.

Lo anterior, sin perjuicio de la aplicación del Instructivo 002 de 2015, en lo relacionado con la determinación de los saldos iniciales y la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación.

2.3 Depuración contable permanente y sostenible por sucesos ocurridos durante el 2018 y siguientes

Con relación a la depuración contable permanente y sostenible que se origine en sucesos que ocurran durante el año 2018 y siguientes, las entidades territoriales reconocerán o retirarán los bienes, derechos u obligaciones conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y a lo establecido en el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, el cual hace referencia a la depuración contable permanente y sostenible.” (Subrayado fuera de texto)

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como: Bienes y Derechos a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad; b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva; c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción; d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad; e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; Obligaciones f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio; g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro; h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en

cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones antes expuestas, y lo expresado en su consulta, la identificación de estos bienes inmuebles presentó dificultad en el proceso de convergencia al nuevo Marco Normativo, logrando dicha identificación hasta el presente periodo, por lo cual el Municipio como parte del proceso de depuración contable referido por el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, puede acogerse a lo indicado en la Resolución N° 107 de 2017 que establece el procedimiento para la incorporación de bienes y derechos de la entidad en relación con la información financiera al finalizar el año 2017.

De acuerdo al párrafo anterior, el procedimiento a seguir para el reconocimiento de los bienes inmuebles en los estados financieros del Municipio se realizará de acuerdo a los criterios establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, así como las instrucciones contenidas en el Instructivo N° 002 de 2015. Para tal efecto se registrarán los bienes debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

La contrapartida al registro anterior se hará afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3105 - CAPITAL FISCAL, por el valor de los bienes a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo al Régimen de Contabilidad Pública Precedente, según lo indicado en el Instructivo N° 002 de 2015. Así mismo se afectará la subcuenta correspondiente de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, por la diferencia que exista entre el valor de los bienes bajo los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo N° 002 de 2015; y el valor de los mismos al 31 de diciembre de 2017 de acuerdo al Régimen de Contabilidad Pública Precedente.

Adicionalmente, el Municipio registrará el valor de los bienes incorporados, con un débito en la subcuenta 837101-Incorporación de bienes, de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

CONCEPTO No. 20182000056381 DEL 06-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Marco Normativo para Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Transferencias.
	SUBTEMAS	Contabilización de bienes de propiedad, planta y equipo recibidos del Fondo para el desarrollo del Plan todos somos Pazcífico.

Doctor

MIGUEL DARIO BELTRÁN BELTRÁN

Coordinador Grupo de Gestión Financiera y Contable

Ministerio de Minas y Energía

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550003877-2 del 26 de septiembre de 2018, mediante la cual solicita indicar el procedimiento contable, para la incorporación de los activos que recibirá el Ministerio de Minas y Energía en desarrollo del Programa de Agua, Saneamiento Básico y Electrificación para el Pacífico Colombiano, y que en la ejecución de este convenio, se va a construir una infraestructura eléctrica.

Conforme al Manual Operativo del programa Fondo para el Desarrollo del Plan Todos Somos Pazcífico-Fiduprevisora S.A., como ejecutor fue designada la Unidad Nacional para la gestión del Riesgo de desastres quien entregará los activos requeridos para el desarrollo del proyecto correspondiente a la interconexion eléctrica de las veredas Barro Colorado, Guachire, Guabal y San Agustín, en el Consejo Comunitario Río Gualajo, Municipio de Tumaco - Departamento de Nariño, al Ministerio de Minas y Energía quien a su vez deberá realizar la firma de convenios/contratos con la entidad prestadora del servicio de energía o entidad designada para operar, administrar y mantener el proyectos por los 20 años siguientes utilizando el modelo estándar para Operación del Proyecto, conforme a la normativa aplicable vigente.

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

CONSIDERACIONES

El Decreto 2121 de 2015 ""Por el cual se modifica la Parte 15 del Libro 2 del Decreto 1068 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, en lo relacionado con el Fondo para el Desarrollo del Plan Todos Somos PAZcífico" en el Parágrafo

del Artículo 2.15.3. Aspectos que se regularán en el Reglamento Operativo, señala: “La entidad fiduciaria transferirá el dominio de los bienes para su administración en cabeza de los entes territoriales beneficiarios directos del Fondo o de la entidad del Estado competentes para tales fines, atendiendo a las instrucciones que imparta la Junta en ese sentido. En el documento que ordene la transferencia se indicará la destinación de los bienes transferidos y las responsabilidades que de dicha transferencia se deriven.”

En relación con la normatividad contable, el Marco conceptual para las entidades de Gobierno define los elementos de los estados financieros, señalando en relación con 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)

De otra parte, el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones en la Norma de Propiedades, planta y equipo, señala:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

La Norma de Ingresos sin contraprestación contenida en el Marco normativo para las entidades de Gobierno en relación con la transferencia de bienes entre entidades públicas señala:

“CAPÍTULO IV.

INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. (...)
3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

(...)

1.3. 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

(...)

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.

(...)

20. Los bienes que reciba la entidad de otras entidades del sector público y las donaciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia.

1.3.2. Medición

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

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas que corresponde aplicar a las entidades del ámbito de la normatividad para las entidades Gobierno, expedido por la Resolución 620 de 2015, describe las cuentas:

“4428-OTRAS TRANSFERENCIAS como, “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.”

“5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación a otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, 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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor causado por concepto de transferencias.

SE ACREDITA CON:

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

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, en el contexto de la consulta planteada y al no obtener información adicional por parte de esa entidad, nos permitimos señalar:

i. Recepción de los bienes por el Ministerio de Minas

Según lo dispuesto en el Decreto N° 2121 de 2015, con los recursos destinados al Fondo para el desarrollo del Plan Todos somos Pazcífico se adquieren o forman activos para entregarlos a los entes territoriales beneficiarios directos del Fondo o a otra entidad del Estado. Como la consulta hace referencia a que el Ministerio de Minas recibirá bienes en cumplimiento de esta disposición, la entidad Pública que tenga el dominio de los bienes, al entregarlos al Ministerio de Minas, registrará un gasto debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, acreditando la subcuenta y cuenta del activo que corresponda.

Ahora, mientras se conoce la disposición final de los bienes, el Ministerio de Minas los incorporará a su contabilidad en la cuenta de Propiedades, planta y equipo que corresponda, afectando un ingreso en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Posteriormente aplicará la respectiva Norma.

Para la incorporación los bienes se medirán conforme a lo dispuesto en el Marco conceptual para las entidades de Gobierno que en la Norma de Ingresos sin contraprestación la cual establece que las transferencias no monetarias se medirán por el valor de mercado del activo recibido o en su defecto por el costo de reposición. Cuando no es posible determinar alguno de los criterios de medición anotados, los bienes se incorporarán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que lo transfirió.

ii. Utilización de los bienes en la prestación del servicio de energía

Los bienes recibidos por el Ministerio de Minas, según el convenio suscrito entre el Fondo para el Desarrollo del Plan Todos Somos Pazcífico-Fiduprevisora S.A. y Centrales Eléctricas de Nariño S.A. E.S.P., corresponden a la infraestructura eléctrica destinada a la prestación del servicio de energía a veredas del Municipio de Tumaco. Además, el Ministerio como responsable de suscribir los contratos o convenios con las empresas prestadoras del servicio de energía deberá, cuando entren al servicio, evaluar y definir quién tendrá el control, el potencial de servicios, los riesgos y beneficios económicos, es decir, si es el Ministerio o si

deben trasladarse para la presentación en la contabilidad de las entidades territoriales o de las empresas que los operarán.

CONCEPTO No. 20182000059671 DEL 19-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo. Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes inmuebles que en la fecha de transición al nuevo marco de regulación, no cumplen con los criterios para el reconocimiento de un activo, por cuanto no se ha validado su existencia física al verificar el inventarios de bienes.

Doctora
MAYDE GIOVANA AGUDELO JARAMILLO
Profesional Universitaria
Gobernación de Antioquia
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003994-2, del día 04 de octubre de 2018, en la cual se señala:

“La Gobernación de Antioquia tiene un inventario de 127 inmuebles fiscales (Terrenos y Edificaciones que no son de uso público), Dentro (Sic) de este inventario existen aproximadamente tres (3) inmuebles que no han logrado localizar en la visita de campo los Prediadores y Avaluadores con la matrícula inmobiliaria, pero en la información jurídica figuran a nombre del Departamento de Antioquia (Catastro, Certificado de Libertad y Escritura Pública), y un (1) inmueble que se encuentra inundado por la Represa de Guatapé, dichos predios se encuentran registrados en la contabilidad con la cuenta 1605 Terrenos, pero tenemos la dificultad en que no se les puede realizar avaluó para el Nuevo Marco Normativo NICSP y han sido sujeto de observaciones por parte de la Contraloría Departamental, por el hecho de no tener avaluó actualizado. Para los saldos iniciales-ESFA al 01 de enero de 2018 el valor de adquisición figura al costo según escritura pública, mi

pregunta es: ¿A que cuenta contable podríamos reclasificar estos activos ya que no tenemos el control de estos activos ni los beneficios económicos y/o como podríamos efectuar la baja correctamente? ya que no deben figurar con valor al costo para el balance general al 01 de enero del 2019.

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, en especial la Resolución N° 484 de 2017, 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. (...)

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)

Por su parte, 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 y sus modificaciones, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la 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. (...)

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

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. (...)

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 (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);

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, el Instructivo N° 002 de 2015, el cual contiene las instrucciones para la transición al Marco normativo para entidades de Gobierno, establece en el numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo lo siguiente:

“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 (...)” (Subrayados fuera de texto)

El Artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 dispone: “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 1753 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.”

De otra parte, la Resolución N° 107 de 2017 emitida por la Contaduría General de la Nación, 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:

“2.2 Depuración contable durante el 2018 sobre la información financiera del 2017

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2018 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2017 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

b) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que dar de baja bienes, derechos u obligaciones, estos se retirarán, por su valor en libros, disminuyendo la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación y demás conceptos asociados, y afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 en relación con la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición.

c) Adicionalmente, la entidad territorial registrará el valor de los bienes o derechos incorporados, así como el valor de las obligaciones que se retiren, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Por su parte, se registrará el valor de los bienes o derechos que se retiren, así como el valor de las obligaciones que se incorporen, con un débito en la subcuenta 991530- Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016. Los anteriores registros se efectuarán por el valor en el que se haya afectado el capital fiscal, producto de la incorporación y retiro de bienes, derechos y obligaciones.

Lo anterior, sin perjuicio de la aplicación del Instructivo 002 de 2015, en lo relacionado con la determinación de los saldos iniciales y la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

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

A partir del 1 de enero de 2018 las Entidades de Gobierno deberán aplicar el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones en especial la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones. Bajo este contexto las entidades contables públicas sujetas a éste ámbito de aplicación, no aplicarán las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público NICSP, que corresponden a las normas expedidas por un regulador internacional, sino la regulación local emitida por la Contaduría General de la Nación.

De otra parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para las Entidades de Gobierno, define un activo como aquel recurso controlado por la entidad, resultado de un evento pasado y del cual se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Como consecuencia de ello, las entidades correlacionadas con el hecho económico deberán evaluar conjuntamente y aplicar juicio profesional a las condiciones que permiten determinar el control de los bienes bajo el contexto del Marco Normativo, 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, evaluarán el control sobre los activos al considerar la capacidad para usar 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 al bien o la capacidad para negar o restringir el uso del mismo, así como, la forma de garantizar que se usen para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. Se debe tener en cuenta que la titularidad legal no es esencial a efecto de determinar el control y existencia de un activo, ya que no es suficiente para que se cumplan las condiciones de control por parte de una Entidad sobre dicho activo.

Por lo anterior, la Entidad que reconozca los inmuebles, será aquella que pueda, entre otros aspectos, decidir el propósito para el cual se destinan, obtener sustancialmente los beneficios económicos o potencial de servicio que se espera fluyan de estos, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos y beneficios asociados a los activos. Así las cosas, en el momento de la aplicación del nuevo marco de regulación y tratándose de una Entidad de Gobierno, deberá medir los inmuebles considerando una de las tres opciones indicadas en el literal d) del numeral 1.1.9 Propiedades, planta y equipo del Instructivo 002 de 2015, y revelar que fueron reconocidos por la tenencia de control y no por la titularidad o derecho de dominio sobre los mismos.

Ahora bien, en atención al caso particular, si las verificaciones físicas conducen a la Entidad a concluir que no existe los bienes, no habrá lugar a efectuar avalúos técnicos con miras a incorporarlos a su situación financiera bajos los criterios de medición del Marco Normativo

anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones. Al contrario, durante el 2018 la Gobernación de Antioquia deberá adelantar un saneamiento contable ordenado en la Ley 1819 de 2016 en su artículo 355, para las entidades territoriales, y reglamentado por la CGN mediante la Resolución N° 107 de 2017, donde se establece que, para efectos del proceso de depuración contable, si se debe dar de baja bienes, derechos u obligaciones, lo podrá hacer teniendo en cuenta los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015.

En efecto, la Entidad deberá proceder a retirar los bienes de la contabilidad, mediante un débito en la subcuenta 310506-Capital Fiscal de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y mediante un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1605-TERRENOS. Adicionalmente, deberá registrar el valor los bienes retirados, mediante un débito en la subcuenta 991530-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016.

En consecuencia, durante el 2018 la Entidad adelantará las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras contenidas en los estados financieros del 2017, a fin de garantizar que la información financiera que se presente en sus primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, cumpla con las características de relevancia y representación fiel.

El anterior procedimiento contable no obsta para que se adelanten las investigaciones de carácter administrativos, disciplinario o de otro orden, en caso de existir conductas que así lo ameriten.

CONCEPTO No. 20182000062701 DEL 03-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público Otros asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento de los bienes adquiridos o construidos en desarrollo de un convenio interadministrativo suscrito entre Gobernación de Casanare y el INDERCAS, con ocasión de la transición al nuevo Marco Normativo.

Doctora

MARIA DEL PILAR ALFONSO MONROY

Contadora Externa Instituto para la Recreación, el Deporte, la Educación Extraescolar y el Aprovechamiento del Tiempo Libre en el Departamento de Casanare (INDERCAS)

Yopal (Casanare)

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, radicada con el N° 2018550004328-2 de fecha 25 de octubre de 2018, mediante la cual se trasladó a la Contaduría General de la Nación CGN su solicitud de concepto sobre el procedimiento contable para el reconocimiento de los bienes adquiridos o construidos en desarrollo de un convenio interadministrativo suscrito entre Gobernación de Casanare y el INDERCAS.

En el texto de la consulta presentada ante el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, informó que el objeto pactado en el convenio fue “la ampliación, construcción, adecuación y mejoramiento de escenarios deportivos, recreativos y parques”. También se señala que, para el cumplimiento de lo acordado, la Gobernación de Casanare entregó recursos que se reconocieron como “Recursos entregados en administración”, en tanto que el Instituto los registró como “recursos recibidos en administración” y que, como resultado de la ejecución de lo convenido, se construyeron algunas obras, incluido un complejo deportivo.

Adicionalmente se indica que los recursos del convenio fueron ejecutados en su totalidad durante los años 2015, 2016 y 2017; sin embargo, no se informa cuál de las dos entidades registró los activos construidos, desarrollados o adquiridos en cumplimiento de lo pactado en el contrato.

Con tal contexto, se consulta lo siguiente:

1. ¿Cuál es la responsabilidad de cada entidad frente al activo construido?
2. ¿Cuál entidad le corresponde registrar los activos en su situación financiera?
3. ¿Cuál entidad debe transferir dichos activos?
4. ¿Qué ajustes contables debe realizar cada entidad frente a los saldos iniciales de convergencia?

CONSIDERACIONES

En principio es necesario recordar lo señalado en el inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política, donde se establece que:

“Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

“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; (...).” (Subrayados fuera de texto)

El Marco Conceptual dispuesto como anexo de la Resolución 533 de 2015, mediante la cual la CGN expidió el nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno, en el numeral 4.1.2, señala lo siguiente:

“4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

(...)

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. (...).” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el citado Marco conceptual, en el numeral 5, referido a los principios que rigen el proceso contable, en el que se define el principio de “Esencia sobre forma”, indicando 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.” (Subrayados fuera de texto)

También, el citado Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de

la Resolución Nº 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)

La CGN, mediante Resolución 523 de 2018, "Por la cual se redefine la utilización de la cuenta 3145-Impactos por la Transición al Nuevo Marco de Regulación para Entidades de Gobierno durante el año 2018 y el reporte de las categorías Estado de Situación Financiera de Apertura e Información Contable Pública - Convergencia, y deroga la Carta Circular 002 de 2018", dispuso lo siguiente:

“ARTÍCULO 1º. UTILIZACIÓN DE LA CUENTA 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN. En cualquier momento durante el primer periodo de aplicación (año 2018), las entidades podrán ajustar en sus sistemas de información, los saldos a la fecha de transición (01 de enero de 2018), de las distintas partidas de activos, pasivos y patrimonio, afectando, cuando haya lugar, la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN. En todo caso, sobre el saldo inicial ajustado deberán aplicarse los criterios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de tal forma que, en la información financiera a 31 de diciembre de 2018, se reflejen adecuadamente los hechos económicos ocurridos durante el periodo contable.

Parágrafo 1. Las entidades que por diferentes situaciones no puedan realizar el ajuste mediante comprobante en la fecha de la transición (01 de enero de 2018), pueden ajustar, en sus sistemas de información, los saldos iniciales de las distintas partidas de activos, pasivos y patrimonio, afectando, cuando haya lugar, la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, en cualquier fecha durante el primer periodo de aplicación, es decir, durante el año 2018. Lo anterior implica que la entidad debe realizar y garantizar que los ajustes reflejen los hechos económicos ocurridos entre el 01 de enero de 2018 y la fecha en que estos se efectúen, como es el caso, entre otros, de depreciaciones, amortizaciones y deterioros.

(...)

ARTÍCULO 2º. Las entidades de gobierno que se acojan al artículo 1º de la presente Resolución, no deberán reexpresar sus estados financieros mensuales ni retransmitir el formulario CGN2015_001_SI_Convergencia, de la categoría Estado de Situación Financiera de Apertura - Convergencia, ni la información trimestral de la categoría Información Contable Pública - Convergencia. Tampoco deberán publicar nuevamente los informes financieros y contables mensuales, en los términos de la Resolución 182 de 2017.” (Subrayados fuera de texto)

El instructivo 002 de 2015, en los numerales 1.1.9 y 1.1.10., mediante el que la CGN entregó las Instrucciones para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, en los numerales 1.1.9

“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.

También son 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 que se emplea en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de un periodo contable y que tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, excepto por ventas incidentales de raleos y podas.

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.

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:
 - 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.

1.1.10 Bienes de uso público

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, los bienes de uso público son 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. Frente 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.

Los terrenos sobre los que se construyen los bienes de uso público se reconocerán por separado.

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.

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:
 - 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.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

1. ¿Cuál es la responsabilidad de cada entidad frente al activo construido en desarrollo del convenio?

De conformidad con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública.

Como consecuencia de lo anterior, excede las competencias asignadas al Contador General de la Nación por la Constitución y la Ley, señalar cuál es la responsabilidad de la Gobernación de Casanare o del IDERCAS, respecto de los activos construidos en desarrollo del convenio. Por tanto, corresponde a las dos entidades, evaluar la situación y determinar conjuntamente las responsabilidades administrativas respecto de los bienes construidos o adquiridos en desarrollo del convenio objeto de consulta.

2. ¿A cuál de las entidades intervinientes en el convenio interadministrativo le corresponde registrar los activos desarrollados o construidos en su Estado de Situación Financiera?

En atención a lo señalado en la respuesta anterior, a la CGN no le corresponde determinar cuál de las entidades partícipes en el convenio interadministrativo es la que ejerce el control sobre las infraestructuras construidas en desarrollo del mismo, en primer lugar, porque no tiene competencia para ello; en segundo lugar, porque desconoce el alcance de lo pactado

en el convenio y, en tercer lugar, porque no tiene los elementos de juicio necesarios para identificar a la entidad que controla el bien.

Lo anterior obliga tanto a la Gobernación de Casanare como al INDERCAS a aplicar el juicio profesional para identificar a la entidad que ejerce ese control. Para ello se tendrá en cuenta los siguientes elementos de juicio:

- Quien controla el activo es quien hace uso del mismo ya sea para propósitos administrativos o para la prestación de los servicios en desarrollo del cometido estatal a su cargo; es decir, que tiene la capacidad para obtener el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.
- Igualmente, tendrá el control sobre el activo aquella entidad que puede decidir la destinación que se le da al mismo, lo cual significa que tiene la capacidad para negar o restringir su uso por parte de terceros.
- También verificará quien tiene la titularidad legal sobre el activo, dado que, en la mayoría de los casos, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, la titularidad jurídica no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, según se informa en el texto de la consulta, el terreno en donde se realizó la construcción es de propiedad del Instituto de Desarrollo Urbano y Rural de Yopal (IDURY), pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no debe reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

3. ¿Qué ajustes contables debe realizar cada entidad frente a los saldos iniciales de convergencia?

En desarrollo de lo dispuesto por la CGN en el Artículo 1º de la Resolución 523 de 2018, una vez identificada la entidad que ejerce el control sobre los bienes, es decir, aquella que los utiliza para la prestación de los servicios entregados en desarrollo del cometido estatal a su cargo o para sus propósitos administrativos y, por tanto, respecto de tales bienes, tiene a su cargo la función de protección, administración y mantenimiento; por lo que, tanto la Gobernación de Casanare como el INDERCAS deberán adelantar las actividades previstas por el CGN en los numerales 1.1.9 Propiedades, planta y equipo y 1.1.10 Bienes de uso público del Instructivo 002 de 2015.

Así las cosas, según corresponda, correlativamente las entidades deberán:

- Una vez identificada la entidad que controla los bienes, se deberán incorporar o eliminar (desincorporar), según el caso, los bienes adquiridos o construidos en desarrollo del convenio y, cuando corresponda la incorporación, se deberán identificar y clasificar los bienes por su naturaleza, de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas previsto por la CGN para las entidades de gobierno.
- En caso que la entidad ya los tenga registrados, deberá realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades, planta y equipo o las amortizaciones acumuladas de los bienes de uso público, reconocidas a 31 de diciembre de 2017, afectando directamente el patrimonio en la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN
- Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2017, afectando directamente el patrimonio en la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN
- Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las alternativas señaladas por la CGN en el numeral 1.1.9. del Instructivo 002 de 2015. La diferencia entre el valor obtenido en aplicación de la alternativa utilizada y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.
- Medir cada partida de una clase de bienes de uso público utilizando alguna de las alternativas señaladas por la CGN en el numeral 1.1.10. del Instructivo 002 de 2015. 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 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

En todo caso, como los ajustes antes indicados se desarrollarán en fecha posterior al 1º de enero de 2018, se deberá atender lo previsto por la CGN en el Artículo 1º de la Resolución 523 de 2018. Así las cosas, sobre el saldo inicial ajustado deberán aplicarse los criterios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de tal forma que, en la información financiera a 31 de diciembre de 2018, se reflejen adecuadamente los hechos económicos ocurridos durante el periodo contable. Lo anterior implica que la entidad debe realizar y garantizar que los ajustes reflejen los hechos económicos ocurridos entre el 01 de enero de 2018 y la fecha en que estos se efectúen, como es el caso, entre otros, de depreciaciones, amortizaciones y deterioros.

CONCEPTO No. 20182000062991 DEL 05-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros activos Otros gastos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes entregados en comodato a una entidad de gobierno.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros pasivos Ingreso por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes recibidos en comodato de parte de una empresa.

Doctor

ANTONIO ARISTIZABAL GÓMEZ

Contador Público

E.S.E. Hospital Santa Ana de los Caballeros

Ansermanuevo- Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004552-2, del día 9 de noviembre de 2018, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) El Hospital Santa Ana de los Caballeros ESE del Municipio de Ansermanuevo Valle del Cauca..., como comodante cedió al Municipio de Ansermanuevo, ..., comodatario, un vehículo para uso administrativo, transfiriendo sustancialmente riesgos y beneficios económicos futuros o del potencial de servicios del 100% y en la transferencia del activo no se han impuesto condiciones contractuales.

La ESE también cedió al cuerpo de Bomberos Voluntarios de Ansermanuevo, una ambulancia, transfiriendo sustancialmente riesgos y beneficios económicos futuros o del potencial de servicios del 100% y en la transferencia del activo no se han impuesto condiciones contractuales.

Para el reconocimiento contable se utilizó la cuenta 542490 Otras Subvenciones, de la cuenta 5424 Subvenciones.

En una capacitación realizada por la CGN, consulté la inquietud a un asesor obteniendo como respuesta que se debía reconocer en la cuenta 5890 gastos diversos.

Le solicito de forma muy comedida y respetuosa, orientación de un concepto que me permita identificar realmente, cual es el procedimiento contable a realizar para el reconocimiento de los activos cedidos por parte de la ESE.”

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

CONSIDERACIONES

- Generales

El Título XXIX del Código Civil establece el contexto legal de los comodatos así:

“DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO

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

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa.

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

ARTICULO 2202. <LIMITACIONES DEL COMODATARIO>. El comodatario no puede emplear la cosa sino en el uso convenido, o falta de convención en el uso ordinario de las de su clase.

En el caso de contravención podrá el comodante exigir la reparación de todo perjuicio, y la restitución inmediata, aun cuando para la restitución se haya estipulado plazo.

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

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

Pero no es responsable de caso fortuito, si no es:

1. Cuando ha empleado la cosa en un uso indebido, o ha demorado su restitución, a menos de aparecer o probarse que el deterioro o pérdida por el caso fortuito habría sobrevenido igualmente sin el uso ilegítimo o la mora.
2. Cuando el caso fortuito ha sobrevenido por culpa suya, aunque levísima.
3. Cuando en la alternativa de salvar de un accidente la cosa prestada o la suya, ha preferido deliberadamente la suya.
4. Cuando expresamente se ha hecho responsable de casos fortuitos.” (Subrayado fuera de texto)

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

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera de propósito general constituyen los atributos que debe tener la misma para que sea útil a los usuarios. (...)

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. ... (...)

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

6.1.1 Activos

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

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

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, señalan:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incluye las siguientes cuentas:

“5890 - GASTOS DIVERSOS**DESCRIPCIÓN**

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

8347 - BIENES ENTREGADOS A TERCEROS**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los bienes entregados a terceros que no implican el traslado legal de la propiedad y sobre los cuales se requiere llevar a cabo procesos de seguimiento y control. (...)

8915 - DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83 - Deudoras de Control.” (Subrayado fuera de texto)

- Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“6.1.1 Activos

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

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

para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

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

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

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad." (Subrayados fuera de texto)

A su vez, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, emitidas por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establecen lo siguiente:

"10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO 10.1. Reconocimiento 1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la

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

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

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

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

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

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones incluye las siguientes cuentas:

“4428 - OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye 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 el caso particular de su consulta, en la cual menciona que, la E.S.E. Hospital Santa Ana de los Caballeros mediante un contrato de comodato transfiere sustancialmente los riesgos y beneficios económicos futuros del activo a la entidad de gobierno comodataria, y que no se han impuesto condiciones contractuales que impliquen la devolución del bien, entonces la comodante, siendo una empresa pública, debe desincorporar el activo de su situación financiera, si dicha transferencia se da por un periodo sustancial de la vida económica del bien, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación acumulada y al deterioro acumulado, y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado, la diferencia se registra debitando la subcuenta 589029 - Bienes entregados sin contraprestación a entidades de gobierno, de la cuenta 5890 - GASTOS DIVERSOS, toda vez que la comodataria es una entidad de gobierno.

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, siendo una entidad de gobierno del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su situación financiera mediante un débito en la subcuenta y cuenta de propiedades, planta y equipo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien, al tiempo en que reconoce un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Si la transferencia del bien se da por un periodo no sustancial de la vida económica del activo, la empresa comodante debe mantenerlo reconocido en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. La entidad comodataria, al ser una entidad de gobierno sujeta al ámbito de aplicación del

Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

CONCEPTO No. 20182000064521 DEL 12-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	A partir de que monto se considera un activo como activo fijo.

Señora

STELLA MONDRAGÓN

Instituto Municipal para el Deporte y la Recreación de Ibagué

Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004518-2, del 08 de noviembre de 2018, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“¿A partir de que monto se considera un activo como activo fijo?”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, define en el numeral 4., las características cualitativas de la información financiera entre las cuales resalta la característica fundamental de la relevancia. Al respecto el numeral 4.1.1. Relevancia, señala:

“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).

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”. (...).

De otra parte, el numeral 6 que se denomina: Definición, reconocimiento, medición y revelación de los elementos que constituyen los estados financieros, especialmente en su numeral 6.1.1. Activos, establece:

6.1.1 Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros (...).

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 del texto) (...).

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá

la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad (...).

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno”. (...).

Por otra parte, el numeral 10. Propiedades, planta y equipo de las normas contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

10.1. Reconocimiento

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

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de un periodo y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

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

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.

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación.

Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

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 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 (...).

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 (...).

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios

económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo (...).

10.5. Revelaciones

34. La entidad revelará, para cada clase de propiedad, planta y equipo, los siguientes aspectos:

- a) los métodos de depreciación utilizados;
- b) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;
- c) el valor en libros y la depreciación acumulada, incluyendo las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, al principio y final del periodo contable; (...).

Por otro lado el numeral 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones del anexo de la Resolución 193 de 2016, establece:

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

En aplicación del Marco Normativo anexo a la Resolución 533 de 2015 de la Contaduría General de la Nación - CGN, el Instituto Municipal para el Deporte y la Recreación de Ibagué -IMDRI, debe aplicar las normas relativas al reconocimiento, medición y revelación de los elementos que constituyen los estados financieros, para propiedades, planta y equipo, adoptando las estrategias que sean necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en la nueva regulación contable.

La regulación contable vigente no desarrolla criterios respecto de la categoría de activos fijos. Define los criterios generales para el reconocimiento de activos, como aquellos sean recursos controlados, producto de procesos pasados de los cuales el flujo de los beneficios sea probable y la partida tenga un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad. Se controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

La CGN no regulará parámetros para establecer cuando un recurso que cumpla criterios para el reconocimiento de activos pueda ser reconocido como un gasto. En consecuencia, cada entidad deberá definir ese umbral dentro de sus políticas contables, atendiendo los criterios antes señalados, y los establecidos en la Norma sobre Propiedades, planta y equipo desarrollada en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el numeral 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones del anexo de la Resolución 193 de 2016, todo ello de cara a las especificidades de su quehacer misional.

CONCEPTO No. 20182000064951 DEL 17-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedad, Planta y Equipo. Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes de arte y cultura cuando son objeto de reparación, mantenimiento o reparación o cuando se retiran de uso. Depreciación de las restauraciones de los bienes de arte y cultura.

Doctora
LILIAN PATRICIA MORALES ROJAS
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Presidencia de la República
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004960-2, del 12 de diciembre de 2018, en la cual solicita conceptuar sobre el registro de Bienes de Arte y Cultura en bodega, en los siguientes términos:

“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 de bienes BIC, que de acuerdo al nuevo marco normativo son registrados en la cuenta 1681 BIENES DE ARTE Y CULTURA.

Así las cosas, si se retira temporalmente un bien de Arte y Cultura para realizarle mantenimiento, restauración o simplemente se requiere dejar en el depósito mientras se vuelve a exponer, cómo se deben registrar, puesto que en la cuenta 1636 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO ni en la cuenta 1637 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS existe una subcuenta donde realizar el registro.

Con respecto a las restauraciones ¿estas deben depreciarse? y de ser así ¿en que cuenta debe realizarse el registro?, puesto que los bienes de Propiedad, Planta y Equipo deben depreciarse; pero teniendo en cuenta que por las características artísticas, simbólicas, históricas y culturales de dichos bienes estos aumentan su valor con el transcurso del tiempo, la Entidad solicitó concepto a la CGN si estos bienes deberían o no depreciar, por lo que la CGN concluyó mediante oficio N° 20182000004081 del 16 de febrero de 2018 que: “... al evidenciar que estos tipos de bienes incrementan su valor con el paso del tiempo de manera que el valor residual de estos en el momento de su reconocimiento, puede aproximarse a su valor en libros, significaría que el importe depreciable podría acercarse a cero pesos (\$0) y que estos bienes no deberían ser objeto de depreciación”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, sobre el reconocimiento de bienes como propiedad, planta y equipo, establece:

“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”. (Subrayado fuera del texto)

Sobre la depreciación de la propiedad, planta y equipo, indica:

“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.

(...)

La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción”. (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“1681 - BIENES DE ARTE Y CULTURA

Representa el valor de las obras de arte, los bienes de culto, las joyas, los elementos de museo, los elementos musicales, los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad, entre otros, que son utilizados por la entidad para decorar o para la prestación de servicios”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

La colección de bienes de arte y cultura que la entidad tiene para uso decorativo deberán ser registrados en la cuenta 1681-BIENES DE ARTE Y CULTURA, con independencia de si tienen o no declaratoria como Patrimonio Cultural Material.

Cuando un bien de arte y cultura se retire con el fin de reubicarlo por efectos de remodelación, o se encuentre siendo objeto de reparación, mantenimiento y restauración, no deberá reclasificarse, toda vez que no cambia la intención de uso decorativo de los bienes.

Por su parte, las restauraciones periódicas realizadas a estos bienes corresponden a un mayor valor del activo, que deberán ser tratadas como componentes de la propiedad, planta y equipo a nivel de auxiliares, y son objeto de depreciación. Para la depreciación de estas restauraciones, la entidad deberá estimar la vida útil en la cual distribuirá sistemáticamente el valor en función al consumo del potencial del servicio, utilizando un método de depreciación que mejor refleje el patrón de consumo. La vida útil se determinará en función del periodo previsible que transcurrirá hasta que sea necesaria otra restauración de las mismas características.

Cuando el bien de arte y cultura sea objeto de una nueva restauración, la entidad deberá dar de baja en cuentas la restauración anterior si esta se realizó sobre el mismo componente del bien.

CONCEPTO No. 20182000074061 DEL 21-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, Planta y Equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de la adquisición de bienes donde el proveedor entrega equipos adicionales como compensación por la demora en la entrega de los mismos.

Doctor
JAIRO ENRIQUE SÁNCHEZ NIETO
 Coordinador Grupo Contabilidad
 Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios USPEC
 Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2018550004616-2, del 14 de noviembre de 2018, mediante el cual solicita a la CGN actualizar la doctrina emitida mediante concepto No. 20182000003941 de fecha 15 de febrero de 2018 en desarrollo del nuevo marco normativo contable que deben atender las entidades de gobierno.

En el citado concepto se señaló el procedimiento contable en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente, para reconocer la adquisición de ochocientos noventa y dos (892) computadores adelantada a través de un proceso adelantado con la Bolsa Mercantil, donde el proveedor entregó once (11) computadores adicionales para compensar la demora en la entrega de los mismos. Aclarando que solo facturó los primeros 892 equipos, mientras que para los 11 computadores adicionales solamente se entregó un acta de la Bolsa Mercantil en donde se informó las razones por las que se hace la entrega.

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 por la CGN como un anexo de la Resolución 533 de 2015, en el subnumeral 6.3.4.1, al definir el costo como criterio para la medición de los activos, 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. El costo es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

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.

(...)

Si un activo ha sido adquirido en condiciones de mercado, el costo basado en el precio de adquisición proporciona información sobre los recursos disponibles para suministrar servicios en periodos futuros. (...).” (Subrayados fuera de texto)

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1031

Las normas para el reconocimiento, medición y revelación de los hechos económicos en las entidades de gobierno, dispuestas por la CGN como un anexo de la Resolución 484 de 2017, en el Capítulo IV. Ingresos, en el numeral 10.2 Medición inicial de las propiedades, planta y equipo, se señala lo siguiente:

“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 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.

(...)

10. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor de las propiedades, planta y equipo, y afectará la base de depreciación.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

El suministro de ochocientos noventa y dos (892) computadores y la obtención de once (11) computadores adicionales para compensar la demora en el suministro de los primeros, debe entenderse y tratarse como una única transacción, donde la entrega de los equipos adicionales genera efectos económicos similares a los de un descuento en compra de bienes. Como consecuencia de lo anterior, el costo de un equipo debe corresponder a la distribución de importe de efectivo o equivalentes al efectivo y otros cargos pagados o por pagar entre novecientos tres (903) computadores.

Se debe recalcar que el valor facturado no necesariamente es aquel por el cual se deben reconocer los bienes adquiridos, teniendo en cuenta que la medición inicial de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse por el costo, es decir, por el importe de

efectivo o equivalentes al efectivo y otros cargos pagados o por pagar para la adquisición, formación y colocación en condiciones de utilización o enajenación y, cualquier descuento o rebaja del precio debe reconocerse como un menor valor de tales activos.

CONCEPTO No. 20182000074051 DEL 21-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, Planta y Equipo
	SUBTEMAS	Baja en cuentas bienes muebles obsoletos, inservibles o vencidos.

Doctora

JUANA CAROLINA VALENCIA SANTANDER

Jefe de Control Interno

Alcaldía del Municipio de Puerto Asís

Puerto Asís, Putumayo

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20185500046382, el día 15 de noviembre de 2018, en la cual consulta lo siguiente:

“(…) nos permitimos solicitar (…) una orientación detallada de cómo debe realizarse el procedimiento para dar de baja los bienes públicos y las normas y artículos en los cuales se sustenta dicho proceso legal, es importante aclarar que dentro de la entidad no existe Manual de Procesos y procedimientos por lo tanto no tenemos identificado ni documentado ningún proceso o procedimiento interno que no indique o reglamente como debemos dar de baja dichos bienes.

Es la intención de la Alcaldía Municipal de Puerto Asís sacar del inventario de la entidad algunos bienes como computadores, vehículos, muebles y enceres que aparentemente se encuentran en estado inservible o chatarra, para lo cual tenemos entendido debe aplicar las normas y procedimientos legales establecidos para todas las entidades públicas con el fin de dar de baja estos bienes públicos inservibles hemos consultado normas como el decreto 1510 de 2013 y el decreto 1082 de 2015 pero no indican los requisitos legales

previos que debe surtir una entidad pública del nivel territorial para poder dar de baja bienes públicos inservibles (Computadores, muebles, enseres, vehículos etc).

Conocemos que otras entidades públicas han conformado comités y contratados peritajes y conceptos técnicos de los bienes a dar de baja pero no estamos seguros si es un requisito que esté reglamentado en alguna norma nacional o sea un procedimiento interno que ha(sic) discreción hayan reglamentado dichas entidades.

Teniendo en cuenta este desconocimiento total de las normatividades y requisitos que se apliquen a nivel territorio para dar de baja bienes públicos inservibles y en últimas sacarlos de inventario de la entidad, solicitamos su colaboración con el fin de que nos orienten detalladamente sobre ¿qué se debe hacer para este caso y que normas se fundamenta, si hay que conformar algún comité, si hay que contar con conceptos técnicos o de peritaje de estos bienes (equipos de cómputo, muebles, vehículos, chatarra), si se debe realizar algún proceso de venta de los bienes inservibles antes de su disposición final, si hay que elaborar alguna acta técnica o acto administrativo, cuál sería la disposición final de estos bienes públicos, si se los entregaríamos al relleno sanitario?”

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

CONSIDERACIONES

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política establece que: “Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

El artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

- “a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.
- (...)
- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.”

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado definiéndolo como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de dicha ley, establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad. Aunado a esto, el literal k) del artículo 3 de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

En el procedimiento para la evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016 se define el Control Interno contable de la siguiente manera:

“Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de texto.)

En el numeral 3.2.4 de dicho Procedimiento se establece lo siguiente, con respecto a los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones:

“3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.”

También establece, en su numeral 3.2.15 lo siguiente, con respecto a la depuración contable permanente y sostenible:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

Obligaciones

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

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

En virtud de lo estipulado en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, se hizo necesario que la CGN regulara el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el mismo, considerando que este tiene aplicación para los años 2017 y 2018, y que, para cada uno de estos años, las entidades territoriales deben aplicar un marco normativo distinto, esto es, el Régimen de Contabilidad Pública precedente expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007 vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, y el Marco Normativo para Entidades de Gobierno aplicables desde el 1° de enero de 2018.

En el artículo 5º de la Resolución 107 de 2017, se establece:

“1. IDENTIFICACIÓN DE LOS BIENES, DERECHOS U OBLIGACIONES OBJETO DE DEPURACIÓN

Las entidades territoriales adelantarán las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de los periodos contables 2016 y 2017, a fin de garantizar que la información financiera que se presente en sus primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir, aquellos que se presenten con corte al 31 de diciembre de 2018, cumplan con las características cualitativas fundamentales de la información financiera “Relevancia y Representación fiel” de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos u obligaciones, y, mediante la incorporación y retiro de las partidas a que haya lugar, evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad territorial;
- b) derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad territorial;
- 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;
- f) valores que no estén incorporados en la información financiera y representen derechos o bienes para la entidad territorial;
- (...)

2. REGISTRO DE LA DEPURACIÓN CONTABLE

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las situaciones descritas en el numeral anterior, la entidad territorial adelantará las acciones correspondientes para el respectivo reconocimiento o baja en cuentas de bienes, derechos u obligaciones, para lo cual efectuará los siguientes registros, dependiendo del periodo contable en el que se realice la depuración contable:

(...)

2.2 Depuración contable durante el 2018 sobre la información financiera del 2017

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2018 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2017 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

- a) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que incorporar bienes, derechos u obligaciones, ello se hará teniendo en cuenta los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015. Para tal efecto, dichas incorporaciones se registrarán en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación, afectando:

1) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL (conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 para la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición) por el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007; y

2) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN por la diferencia que exista entre i) el valor del bien, derecho u obligación conforme a los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015, y ii) el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007.

No obstante, cuando sea impracticable determinar qué parte del valor de los bienes, derechos u obligaciones incorporados corresponde a un error de periodos anteriores a la fecha de transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y qué parte corresponde a impactos por la transición al nuevo marco de regulación, la incorporación se registrará en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. Se considera que este requisito es impracticable cuando su aplicación genere un costo que exceda los beneficios de obtener la información.

b) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que dar de baja bienes, derechos u obligaciones, estos se retirarán, por su valor en libros, disminuyendo la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación y demás conceptos asociados, y afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 en relación con la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición.

c) Adicionalmente, la entidad territorial registrará el valor de los bienes o derechos incorporados, así como el valor de las obligaciones que se retiren, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, se registrará el valor de los bienes o derechos que se retiren, así como el valor de las obligaciones que se incorporen, con un débito en la subcuenta 991530- Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368-

SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016. Los anteriores registros se efectuarán por el valor en el que se haya afectado el capital fiscal, producto de la incorporación y retiro de bienes, derechos y obligaciones.

Lo anterior, sin perjuicio de la aplicación del Instructivo 002 de 2015, en lo relacionado con la determinación de los saldos iniciales y la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación.

2.3 Depuración contable permanente y sostenible por sucesos ocurridos durante el 2018 y siguientes

Con relación a la depuración contable permanente y sostenible que se origine en sucesos que ocurran durante el año 2018 y siguientes, las entidades territoriales reconocerán o retirarán los bienes, derechos u obligaciones conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y a lo establecido en el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, el cual hace referencia a la depuración contable permanente y sostenible.” (Subrayado fuera de texto)

En las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y presentación de los Hechos Económicos, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece en su capítulo I numeral 10, 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.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de un periodo y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

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

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.

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

32. El costo de las inspecciones generales necesarias para que el activo continúe operando se incorporará como mayor valor del elemento asociado, previa baja en cuentas del valor en libros de cualquier inspección anteriormente capitalizada. Esto se realizará con independencia de que el costo de la inspección previa se haya identificado contablemente dentro de la transacción mediante la cual se haya adquirido o construido dicha partida. De ser necesario, se utilizará el costo estimado de una inspección similar futura como indicador del costo que el componente de inspección tenía cuando la partida fue adquirida o construida.

33. Cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo con relación a su costo total y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la entidad reconocerá, en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida. Esto se realizará con independencia de que el costo del componente se haya identificado y depreciado previamente. De ser necesario, se utilizará el costo de la sustitución como indicador del costo que el elemento sustituido tenía en el momento en el que fue adquirido o construido.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Frente a las inquietudes planteadas en su consulta, se aclara que la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter administrativo o jurídico. En este orden de ideas, se precisa que el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo de la empresa, es de origen y efecto meramente contable, ello quiere decir que, si un bien no cumple los criterios para su reconocimiento como propiedad planta y equipo u otro activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá darse de baja contablemente, pero su titularidad, responsabilidad y régimen jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, que puede ser jurídico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

Hecha esta primera aclaración es necesario manifestar que, de conformidad con las consideraciones expuestas, la CGN reguló 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, considerando que este tiene aplicación para los años 2017 y 2018, y que, para el año 2017, las entidades territoriales debieron aplicar el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, y a partir del año 2018, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno vigente.

Bajo este contexto, la entidad debió establecer los procedimientos para llevar a cabo la baja de bienes en la contabilidad, atendiendo a lo regulado en el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, para la depuración de bienes hasta el 31 de diciembre

de 2017, con base en la Resolución 357 de 2008; y en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno expedido mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, para la depuración de bienes a partir del 1º de enero de 2018, con base en la Resolución 193 de 2016, especialmente en sus numerales 3.2.4 y 3.2.15.

La obligación de establecer el procedimiento para dar de baja los bienes muebles inservibles, obsoletos o vencidos en la contabilidad, no obedece al hecho de que entró en vigencia el mandato presente en el aludido artículo de la Ley 1819 de 2016, sino que debió realizarse un saneamiento permanente, en la medida en que se hubiesen identificado los hechos, en procura de garantizar la sostenibilidad de la información financiera, de cara al cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

Ahora bien, con relación a los registros contables para dar de baja bienes muebles que a 31 de diciembre de 2017, se consideraban inservibles, obsoletos o vencidos, y cuya baja no se efectuó antes de la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, es menester precisar que las entidades territoriales tienen hasta el 31 de diciembre del 2018 para efectuarla, afectando las cuentas que representan las propiedades, planta y equipo que se pretenden sanear o depurar y, como contrapartida, con cargo o abono en la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Por otra parte, para los nuevos hechos ocurridos a partir del primero de enero de 2018, bajo el imperio del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, si un bien mueble deja de cumplir la condición de activo por volverse inservible, obsoleto o vencido, la entidad debe proceder a darlo de baja de la contabilidad, mediante un débito a la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, con crédito a las cuentas que representan las propiedades, planta y equipo que se pretenden retirar de la contabilidad.

CONCEPTO No. 20182000076891 DEL 28-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Préstamos por pagar
	SUBTEMAS	Cálculo y reconocimiento contable de depreciación para bienes recibidos mediante arrendamiento financiero.

Doctora

ISBELIA GUTIÉRREZ GUZMÁN

Directora de Contabilidad

Alcaldía de Villavicencio

Villavicencio, Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004803-2, del día 27 de noviembre de 2018, en la cual solicita se indique si procede efectuar depreciación y la forma de contabilizarla a los bienes, maquinaria pesada, asignados mediante leasing financiero a Infraestructura del Municipio.

En comunicación telefónica con su oficina se aclara que, es el Municipio la entidad que se encuentra tomando el leasing de la maquinaria.

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, indica:

“4.1. Características fundamentales

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

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

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

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“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.

4. 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.

5. La clasificación del arrendamiento dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando se den, entre otras, alguna o varias de las siguientes situaciones:

- a) el arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;
- b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor de mercado, en el momento en que la opción es ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevé con razonable certeza que tal opción se ejercerá;
- c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación (la vida económica corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o a la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener de este, por parte de uno o más usuarios);
- d) el valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador es al menos equivalente a casi la totalidad del valor de mercado del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento;
- e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos;
- f) el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario;
- g) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor de mercado del valor residual recaen sobre el arrendatario; y
- h) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

6. Las anteriores situaciones son indicios de que un arrendamiento puede clasificarse como financiero. Sin embargo, la administración de la entidad analizará las particularidades del contrato para determinar si en realidad, se transfieren, al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. (...)

16.2. Arrendamientos financieros (...)

16.2.2. Contabilización para el arrendatario

16.2.2.1 Reconocimiento

23. Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, el arrendatario reconocerá un préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento, el cual se tratará como propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles, según corresponda. El préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento se medirán de acuerdo con lo definido en esta Norma.

16.2.2.2 Medición inicial

24. 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. (...)

28. Si el arrendatario incurre en costos directos iniciales, estos se contabilizarán como un mayor valor del activo y se llevarán al resultado a través de la depreciación o amortización del recurso adquirido en arrendamiento. Los costos directos iniciales para el arrendatario, son aquellos directamente imputables a la negociación del arrendamiento, es decir, los costos que el arrendatario habría evitado de no haber realizado el acuerdo.

16.2.2.3 Medición posterior

29. Cada una de las cuotas del arrendamiento se dividirá en dos partes que representan los gastos financieros y la reducción del préstamo por pagar. Los gastos financieros totales se distribuirán entre los periodos que constituyan el plazo del arrendamiento con base en la tasa de interés efectiva calculada para el arrendamiento. Los pagos contingentes que realice al arrendador se reconocerán como gastos en los periodos en los que se incurra en ellos.

30. 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.

16.2.2.4 Revelaciones

31. En un arrendamiento financiero, el arrendatario revelará la siguiente información:

- a) el valor neto en libros para cada clase de activos al final del periodo contable;
- b) el total de pagos futuros que debe realizar al arrendador, y su valor presente, para cada uno de los siguientes periodos: un año, entre uno y cinco años, y más de cinco años;
- c) las cuotas contingentes reconocidas como gasto en el resultado del periodo; y
- d) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos del arrendatario incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de revisión, subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

32. En relación con el préstamo por pagar, la entidad aplicará las exigencias de revelación contenidas en la Norma de préstamos por pagar. (...)

” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución Nº 620 de 2015 y sus modificaciones, incluye la cuenta:

“1655 - MAQUINARIA Y EQUIPO

DESCRIPCIÓN

Representa, entre otros, el valor de la maquinaria industrial, el equipo para la construcción y perforación, así como las herramientas y accesorios que se emplean en la producción de bienes y la prestación de servicios. También incluye la maquinaria y equipo de propiedad de terceros que cumplan la definición de activo. (...)

1685 - DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR)

DESCRIPCIÓN

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. (...)

1695 - DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado por la pérdida del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros de la propiedad, planta y equipo cuando el valor en libros del activo excede el valor recuperable, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación. (...)

5351 - DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de la posible pérdida del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros de la propiedad, planta y equipo cuando el valor en libros del activo excede el valor recuperable, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación. (...)

5360 - DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor calculado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo 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. (...)” (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 atender a los criterios contenidos en el Marco Conceptual anexo al Marco Normativo de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, a fin de realizar una representación fiel de la situación actual de la Entidad, por medio del reconocimiento de todos los hechos económicos que tuvieron realización en la Entidad y de acuerdo a su esencia económica.

Por lo anterior, los bienes tomados por medio de arrendamiento financiero, se reconocerán en la situación financiera de la Entidad de acuerdo a lo indicado en la Norma de Arrendamientos anexa a la Resolución N° 484 de 2017, la cual indica que el reconocimiento inicial se hará debitando en el activo la cuenta de acuerdo a la naturaleza del bien, que para el caso puntual de la consulta será la subcuenta correspondiente de la cuenta 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO, y acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

En la medición posterior de los bienes recibidos por medio de arrendamiento financiero, se aplica lo señalado en la norma correspondiente a la naturaleza del bien, por lo cual la maquinaria que ha tomado la Entidad será tratada de acuerdo a la política definida para los elementos de propiedades, planta y equipo que se encuentren reconocidos en la cuenta 1655 - MAQUINARIA Y EQUIPO. Por ello, la maquinaria será objeto de depreciación de acuerdo a los métodos establecidos en la política contable de la entidad, a menos que no exista certeza de que la Entidad tendrá la propiedad del bien al término del plazo del arrendamiento, caso en el cual se hace necesario que el bien sea depreciado totalmente durante el periodo que sea menor entre su vida útil y el plazo del arrendamiento.

El reconocimiento de la alícuota correspondiente a la depreciación del bien se hará debitando la subcuenta 536004-Maquinaria y equipo, de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y acreditando la subcuenta 168504-Maquinaria y equipo, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

De igual manera, el bien será objeto del cálculo de pérdida por deterioro, según lo estipulado en la política contable de propiedades, planta y equipo de la Entidad, y para su reconocimiento de debitará la subcuenta 535108-Maquinaria y equipo, de la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y acreditará la subcuenta 169508-Maquinaria y equipo, de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

CONCEPTO No. 20182300055341 DEL 28-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Transferencia y Subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la infraestructura y los terrenos donde funcionan las instituciones públicas educativas de los municipios no certificados por el departamento de Casanare. Procedimiento contable para el registro del mejoramiento, mantenimiento y reparación de esos inmuebles donde funcionan las instituciones públicas educativas de los municipios no certificados, cuando son efectuados por el Departamento respectivo.

Doctora
 LEYDY YANETH FORERO SILVA
 Directora Técnica de Contabilidad
 Departamento de Casanare
 Yopal, Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20185500040522, del día 05 de octubre de 2018, en la cual se señala:

“Que el artículo 2.3.1.6.3.2 del Decreto No 1075 de 2015 define a los fondos de servicios educativos como:

“cuentas contables creadas por la ley como un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos estatales para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento de inversión distintos a los de personal”

Que adicionalmente, en el artículo 2.3.1.6.3.16 del Decreto anteriormente mencionado, se ordena que:

“Los fondos de servicios educativos estatales deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación.” (...) y

“La entidad territorial certificada debe establecer las condiciones en que se realizara el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal”.

Que el Departamento de Casanare como entidad contable pública certificada, debe además de preparar y reportar su propia información, debe agregar la información de las Instituciones Educativas del departamento de Casanare, mediante un proceso extracontable según instrucciones y plazos de la Contaduría General de la Nación.

Que el Departamento de Casanare según el numeral 6.2.1 de la Ley 715 de 2001 debe “dirigir, planificar; y prestar el servicio educativo en los niveles preescolar, básica, media en sus distintas modalidades, en condiciones de equidad, eficiencia y calidad, (...)”

Que según el numeral 6.1.1 del marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera, 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 y negrilla fuera de texto)

Que se realizó el análisis del control de los terrenos y edificaciones registrados en el Estado de Situación Financiera del Departamento de Casanare, utilizados por las Instituciones Públicas Educativas del Departamento para la prestación del servicio educativo y se identificó que:

- El Departamento de Casanare como entidad certificada, realizó inversión de la construcción, mantenimiento y funcionamiento de la infraestructura física de las instituciones públicas educativas de los diferentes Municipios no certificados del Departamento de Casanare.
- Los Municipios, el Departamento y otros terceros, tienen la titularidad legal de los terrenos donde se encuentra las edificaciones de las Instituciones públicas educativas.
- Los Municipios del Departamento de Casanare realizaron inversión en la infraestructura física de las instituciones públicas educativas, en sus mantenimiento y funcionamiento
- La institución pública educativa, tiene el manejo y administración del bien, así mismo, vela por el buen uso del bien. (restringe el ingreso de terceros)

PETICIÓN

La Dirección Técnica de Contabilidad del Departamento de Casanare, con el ánimo de realizar correctamente el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los activos según el marco normativo para entidades de Gobierno, solicita orientación a la Contaduría General de la Nación respecto a las siguientes consultas:

- ¿Cuál entidad deber reconocer la infraestructura y terrenos donde funcionan las Instituciones públicas Educativas de los diferentes municipios no certificados del Departamento de Casanare?
- En el caso en que la infraestructura y terrenos deban ser reconocidos por las Instituciones públicas Educativas o por los municipios no certificados ¿cuál sería el

tratamiento contable del mantenimiento y mejoras realizadas con cargo al presupuesto del Departamento de Casanare?”

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

CONSIDERACIONES

La Ley 715 de 2001, emitida por el Congreso de Colombia en uso de sus facultades, 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, indica:

“CAPITULO II

Competencias de las entidades territoriales

Artículo 6°. Competencias de los departamentos. Sin perjuicio de lo establecido en otras normas, corresponde a los departamentos en el sector de educación las siguientes competencias:

6.1. Competencias Generales.

6.1.1. Prestar asistencia técnica educativa, financiera y administrativa a los municipios, cuando a ello haya lugar.

6.1.2. Administrar y responder por el funcionamiento, oportunidad y calidad de la información educativa departamental y suministrar la información a la Nación en las condiciones que se requiera.

6.1.3. Apoyar técnica y administrativamente a los municipios para que se certifiquen en los términos previstos en la presente ley.

6.1.4. Certificar a los municipios que cumplen los requisitos para asumir la administración autónoma de los recursos del Sistema General de Participaciones. Si el municipio cumple los requisitos para ser certificado y el departamento no lo certifica, podrá solicitarla a la Nación.

6.2. Competencias frente a los municipios no certificados.

6.2.1. Dirigir, planificar; y prestar el servicio educativo en los niveles de preescolar, básica, media en sus distintas modalidades, en condiciones de equidad, eficiencia y calidad, en los términos definidos en la presente ley.

6.2.2. Administrar y distribuir entre los municipios de su jurisdicción los recursos financieros provenientes del Sistema General de Participaciones, destinados a la prestación de los servicios educativos a cargo del Estado, atendiendo los criterios establecidos en la presente ley.

6.2.3. Administrar, ejerciendo las facultades señaladas en el artículo 153 de la Ley 115 de 1994, las instituciones educativas y el personal docente y administrativo de los planteles educativos, sujetándose a la planta de cargos adoptada de conformidad con la presente ley. Para ello, realizará concursos, efectuará los nombramientos del personal requerido, administrará los ascensos, sin superar en ningún caso el monto de los recursos disponibles en el Sistema General de Participaciones y trasladará docentes entre los municipios, preferiblemente entre los limítrofes, sin más requisito legal que la expedición de los respectivos actos administrativos debidamente motivados.

6.2.4. Participar con recursos propios en la financiación de los servicios educativos a cargo del Estado, en la cofinanciación de programas y proyectos educativos y en las inversiones de infraestructura, calidad y dotación. Los costos amparados con estos recursos no podrán generar gastos permanentes a cargo al Sistema General de Participaciones.

(...)

Algunas de estas competencias, salvo la de nominación y traslado de personal entre municipios, se podrán delegar en los municipios no certificados que cumplan con los parámetros establecidos por la Nación.

(...)

Artículo 8°. Competencias de los municipios no certificados. A los municipios no certificados se les asignarán las siguientes funciones:

8.1. Administrar y distribuir los recursos del Sistema General de Participaciones que se le asignen para el mantenimiento y mejoramiento de la calidad.

8.2. Trasladar plazas y docentes entre sus instituciones educativas, mediante acto administrativo debidamente motivado.

8.3. Podrán participar con recursos propios en la financiación de los servicios educativos a cargo del Estado y en las inversiones de infraestructura, calidad y dotación. Los costos amparados por estos recursos no podrán generar gastos permanentes para el Sistema General de Participaciones.

8.4. Suministrar la información al departamento y a la Nación con la calidad y en la oportunidad que señale el reglamento.

(...)

Artículo 11. Fondos de Servicios Educativos. Las instituciones educativas estatales podrán administrar Fondos de Servicios Educativos en los cuales se manejarán los recursos destinados a financiar gastos distintos a los de personal, que faciliten el funcionamiento de la institución.

Artículo 12. Definición de los Fondos de Servicios Educativos. Las entidades estatales que tengan a su cargo establecimientos educativos deben abrir en su contabilidad una cuenta para cada uno de ellos, con el propósito de dar certidumbre a los Consejos Directivos acerca de los ingresos que pueden esperar, y facilitarles que ejerzan, con los rectores o directores, la capacidad de orientar el gasto en la forma que mejor cumpla los propósitos del servicio educativo dentro de las circunstancias propias de cada establecimiento. Esa cuenta se denomina "Fondo de Servicios Educativos".

Los reglamentos, teniendo en cuenta las diferencias entre los establecimientos urbanos y entre estos y los rurales, dirán qué tipo de ingresos, gastos y bienes pueden manejarse a través de tal cuenta; y en dónde y cómo se mantendrán los bienes que se registren en ella, ciñéndose a la Ley Orgánica del Presupuesto y a esta Ley, en cuanto sean pertinentes.

Los reglamentos aludidos atrás distinguirán entre los ingresos que las entidades estatales destinen al servicio educativo en cada establecimiento, los que los particulares vinculen por la percepción de servicios, y los que vinculen con el propósito principal o exclusivo de beneficiar a la comunidad. Todos esos ingresos pueden registrarse en las cuentas de los Fondos, en las condiciones que determine el reglamento.

(...)

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.”
(Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, el Decreto 1075 de 2015, emitido por el Presidente de la República de Colombia en uso de sus facultades, y por medio de la cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Educación, establece:

“ARTÍCULO 2.3.1.3.1.5. Definiciones. Para efectos de la interpretación y aplicación del presente capítulo, se considerarán las siguientes definiciones:

1. Establecimiento educativo. Se entiende por establecimiento educativo toda entidad de carácter estatal, privada o de economía solidaria habilitada para prestar el servicio público educativo en los términos fijados por la Ley 115 de 1994 o las normas que la modifiquen, sustituyan o deroguen.

2. Establecimientos educativos oficiales. Para los efectos de este capítulo, se entiende por establecimientos educativos oficiales las instituciones y centros educativos (incluida la totalidad de sus sedes), que son administradas por las entidades territoriales certificadas en educación, a través de su secretaría de educación, o la dependencia que haga sus veces.

(...)

ARTÍCULO 2.3.1.6.3.1. Ámbito de aplicación. Las normas contenidas en la presente Sección son aplicables a las entidades territoriales y a los establecimientos educativos estatales.

(Decreto 4791 de 2008, artículo 1).

ARTÍCULO 2.3.1.6.3.2. Definición. Los fondos de servicios educativos son cuentas contables creadas por la ley como un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos estatales para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento e inversión distintos a los de personal.

PARÁGRAFO. Con sujeción a lo establecido en la normatividad vigente, la administración y ejecución de estos recursos por parte de las autoridades del establecimiento educativo, es autónoma, Los ingresos del Fondo de Servicios Educativos son recursos propios de carácter público sometidos al control de las autoridades administrativas y fiscales de los órdenes nacional y territorial.

(...)

ARTÍCULO 2.3.1.6.3.16. Contabilidad. Los fondos de servicios educativos estatales deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación.

La entidad territorial certificada debe establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, 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, en especial la Resolución N° 484 de 2017, 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. (...)

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, anexas a la Resolución N° 484 del 2017 y sus modificaciones, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios 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. (...)

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

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

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

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

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

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.

(...)

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

(...)

3. INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS

1. Un segmento es una actividad o grupo de actividades de la entidad que es identificable y para el cual es apropiado presentar información financiera separada con el fin de a) rendir cuentas, b) evaluar el rendimiento pasado de la entidad en la consecución de sus objetivos y c) tomar decisiones con respecto a la asignación de recursos en el futuro.

2. Cuando se den las condiciones anteriormente relacionadas y se considere relevante presentar información financiera por segmentos, la entidad aplicará la presente Norma.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, la Resolución N° 620 de 2015, “Por la cual se incorpora el Catálogo General de Cuentas al Marco normativo para entidades de gobierno”, en el parágrafo del artículo 2°, señala: “Parágrafo. Cuando las entidades sujetas a la Resolución 533 de 2015 organicen el proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable, estos aplicarán, integralmente, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución para el registro de sus operaciones y la entidad definirá un procedimiento interno conducente a la eliminación de la totalidad de las operaciones entre dichas unidades o centros de responsabilidad, cuando deba presentar información como una sola entidad.” (Subrayado fuera de texto).

La Resolución N° 385 de 2018, emitida por la Contaduría General de la Nación, establece en los siguientes numerales:

“3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

a) Contabilidad centralizada.

b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

3.1. Contabilidad centralizada

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual la entidad centraliza y registra los hechos económicos en una única unidad contable, y a partir de allí, genera sus estados financieros.

Las entidades que ejecuten el proceso contable a través de una contabilidad centralizada deberán, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable.
- b) Definir y establecer las políticas contables a partir del marco normativo aplicable.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información para garantizar el cumplimiento de las políticas y normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Realizar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.
- f) Llevar los libros principales y auxiliares junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia. “(Subrayados fuera de texto)

El numeral 3.2. Contabilidad separada en unidades contables, de la resolución antes mencionada, y modificada por la Resolución N° 625 de 2018, indica:

“Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables

dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

La unidad contable central deberá, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.
- b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información entre las unidades contables de la entidad, para garantizar el cumplimiento de las políticas, y las normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles en las diferentes unidades contables de la entidad para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Llevar los libros principales que incorporen sus operaciones y, cuando así se defina, las operaciones de otras unidades de la entidad.
- f) Llevar los libros auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad central, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Establecer y coordinar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, en las diferentes unidades contables, previos a la generación de los estados financieros.
- i) Preparar y presentar los estados financieros de la entidad. Para su preparación, integrará la información de las diferentes unidades contables, eliminando los saldos correspondientes a transacciones realizadas entre las unidades contables de la entidad.

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

- a) Aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central.
- b) Procesar la información contable de la unidad en forma separada.
- c) Enviar su información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido, establecidas por la unidad contable central.
- d) Definir los flujos de información al interior de la unidad contable.
- e) Cumplir con los flujos de información establecidos por la unidad contable central.

- f) Llevar los libros principales y auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Apoyar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Los Fondos de Servicios Educativos (en adelante FSE) son cuentas contables creadas por la ley como un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos estatales, para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento de inversión distintos a los de personal. De conformidad con el artículo 2.3.1.6.3.16. del Decreto 1075 de 2015, los FSE deban llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación, y en ella registrarán ingresos y gastos, pero también bienes, siempre que estén determinados en los reglamentos de las entidades estatales.

A efectos de atender la obligación anterior, la entidad territorial certificada deberá establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad de los FSE de la respectiva jurisdicción, de conformidad con la política operativa de organización del esquema contable que haya adoptado.

Al respecto, se debe considerar lo señalado por la CGN en la Resolución 385 de 2018, la cual dispone que corresponde a cada entidad pública optar, como forma de organización y ejecución del proceso contable, llevar el proceso contable de forma centralizada o de manera separada a través de unidades contables. En consecuencia, si opta por llevar contabilidad centralizada, todos los hechos económicos deberán estar registrados en una única unidad contable pero en forma tal que se logren identificar todos los registros y hechos económicos de cada FSE asociado, como si se fueran a emitir estados financieros de cada uno de ellos; en tanto que, si opta por llevar contabilidad separada en unidades contables dependientes, cada FSE procesará su propia información, para posteriormente integrarse a la unidad contable central.

De otra parte, es importante precisar que, tratándose de un Municipio no certificado en educación, a quien le corresponde dirigir, planificar y prestar el servicio educativo en los niveles de preescolar, básica, media en sus distintas modalidades, en condiciones de equidad, eficiencia y calidad, es al Departamento del cual hace parte ese Municipio, tal como se desprende de lo establecido en el Artículo 6º, numeral 6.2., de la Ley 715 de 2001.

Con fundamento en lo señalado anteriormente, a continuación, se responden las inquietudes planteadas en la consulta:

1. Entidad que debe reconocer la infraestructura y terrenos donde funcionan las Instituciones Públicas Educativas de los diferentes municipios no certificados del Departamento de Casanare.

La entidad que ejerce el control sobre las infraestructuras que conforman una Institución Pública Educativa de un Municipio no certificado es el Departamento al cual pertenece ese Municipio, por cuanto a este le corresponde prestar el servicio educativo en la entidad territorial no certificada, por su cuenta y riesgo. Ello significa que es el Departamento quien obtiene el potencial de servicios de ese conjunto de activos, con lo cual cumple el cometido estatal a su cargo.

En consecuencia, si el Departamento determina que en la contabilidad de los FSE solo se reconozcan los ingresos y gastos de los recursos de que trata la ley 715 de 2001 deberá reconocer la infraestructura y los terrenos usados por las instituciones educativas en la unidad contable del nivel central (Gobernación), caso en el cual se registrarán los activos en la subcuentas y cuentas correspondientes del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y se aplicará lo dispuesto en la Norma de Propiedades, planta y equipo, anexa a la Resolución N° 484 de 2017, que modificó el anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

Por el contrario, si el Departamento de Casanare ha dispuesto un esquema de organización contable mediante el cual los FSE desarrollan el proceso contable de manera separada al que se adelanta por parte de la Gobernación (Unidad contable central), y que éstos, además de reflejar en su unidad contable dependiente los ingresos y gastos por la ejecución de los recursos que los conforman, deben incorporar a su sistema de información contable la infraestructura y terrenos utilizados en la prestación del servicio educativo, le corresponderá al FSE registrar el valor de dichos activos, en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, aplicando la normativa contable antes señalada.

2. Procedimiento contable para el reconocimiento de las mejoras y los mantenimientos realizados en las infraestructuras de las Instituciones Públicas Educativas

Como ya se indicó, las entidades de gobierno tienen la autonomía necesaria para determinar la forma de organización y ejecución del proceso contable que más se ajuste a sus necesidades y requerimientos, de manera que este se adapte a su estructura y características que le sean propias. Así las cosas, tratándose de operaciones recíprocas que afectan el proceso contable de dos o más unidades contables que adelantan el proceso

contable de manera separada, en cada caso se deberá aplicar integralmente el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, cuya última modificación fue mediante la Resolución N° 598 de 2017.

Como consecuencia de lo anterior y en atención a la forma de organización y ejecución del proceso contable interno adoptado por la entidad, le corresponde a esta definir, documentar y aplicar un procedimiento contable en el que se asegure la eliminación de la totalidad de las operaciones recíprocas internas, para efectos de la preparación y presentación de la información contable, como una sola entidad.

Cuando se trate de operaciones mediante las cuales se entregue bienes, recursos o se transfieran obligaciones con carácter permanente entre diferentes áreas de responsabilidad, al interior de una misma entidad, tales hechos deberán registrarse afectando los gastos y los ingresos, según corresponda, aplicando el juicio profesional para establecer la esencia económica subyacente del hecho económico.

Así las cosas, cuando se ha determinado que en la contabilidad de la unidad contable central (Gobernación) deben reconocerse los terrenos e infraestructuras donde operan los establecimientos educativos estatales de los municipios no certificados, las erogaciones por concepto de obras de mantenimiento y mejoras, deberán registrarse como propias.

Es preciso señalar que, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 10.1 Reconocimiento, de la Norma de Propiedades, Planta y Equipo, párrafos 5, 6 y 7, las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo deben reconocerse como un mayor valor de esta y, en consecuencia, afectan el cálculo futuro de la depreciación. En tanto que el mantenimiento y las reparaciones de las propiedades, planta y equipo deberán reconocerse como gastos en el resultado del periodo de quien los haya incorporado a sus activos.

Por su parte, si se estableció que los activos deben reconocerse en la contabilidad separada de cada FSE, el procedimiento contable para reconocer las obras de mantenimiento y mejoras, corresponderá a una de las siguientes alternativas:

Transferencia de los recursos al FSE para que este ordene las obras

Cuando el departamento transfiera los recursos al FSE con el fin de llevar a cabo las obras por mejoras y mantenimiento, se deberá registrar un gasto sin contraprestación en la unidad contable central y, para efectos de la reciprocidad, un ingreso sin contraprestación en el FSE. En efecto, en la unidad contable central se reconocerá un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro de los recursos, deberá debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, el FSE deberá registrar un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 44-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES. En el momento de la recepción de los recursos, debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Con la ejecución de las obras de mantenimiento y mejoras, el tratamiento contable que el FSE deberá observar, será el indicado en el numeral 10.1 Reconocimiento, de la Norma de Propiedades, Planta y Equipo, párrafos 5, 6 y 7.

Contratación con cargo al presupuesto del Departamento para la ejecución de las obras

Cuando el departamento contrate la ejecución de la obra pública respectiva, en la unidad contable central se deberá reconocer las mejoras debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente del pasivo con el proveedor. Con el pago de las mismas, se debitará la subcuenta y cuenta correspondiente del pasivo con el proveedor, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez finalizadas las mejoras, cuando el departamento materialice la entrega al FSE, registrará un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, a fin de que el FSE, proceda a reconocer dichas mejoras en su contabilidad, debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

De otra parte, los mantenimientos se registrarán en la unidad contable central, debitando la subcuenta 542390-Otras transferencias, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente del pasivo con el proveedor. Con el pago de los mismos, debitará la subcuenta y cuenta correspondiente del pasivo con el proveedor, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

El FSE por su parte, correlativamente por las obras por mantenimiento deberá registrar un débito en la subcuenta 511115-Mantenimiento, de la cuenta 5111-GENERALES, y un crédito en la subcuenta 442890-Otras transferencias, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:

Concepto No. 20182000000791 del 19-01-2018

20182000000871 del 23-01-2018

20182000013981 del 27-02-2018

20182300023751 del 26-04-2018

20182000026381 del 04-05-2018

20182000031141 del 07-06-2018

20182000061441 del 22-11-2018

20182000076921 del 28-12-2018

5.7. BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES

CONCEPTO No. 20182000001361 DEL 26-01-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMAS	Incorporación de saldos iniciales de Bienes de Uso Público. Tratamiento de los terrenos de Bienes de uso público Tratamiento de los terrenos em Bienes somíticos a Régimen de Propiedad Horizontal Tratamiento de los Bienes de uso público entregados a terceros Reconocimiento de los Bienes históricos y culturales em concesión Tratamiento de las adquisiciones, construcciones realizadas por una Empresa en un bien de uso público e histórico y cultural contabilizada por La entidad de Gobierno

Doctora
MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO
Contadora General de Bogotá
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550000017-2 del 3 de enero de 2018, mediante la cual solicita concepto respecto de los siguientes temas:

I. Valoración de Bienes de uso público para la Incorporación de saldos iniciales.

(...) Considerando que,

i) Una de las opciones de medición para la determinación de saldos iniciales de Bienes de Uso Público corresponde a determinar el costo de reposición a nuevo depreciado, en donde esta se enfoca a la estimación del importe de la construcción, al parecer dejando de lado la medición de valor del suelo, pues como se expone en la Resolución 620 del IGAC: el valor del suelo corresponderá a la diferencia del valor total del inmueble menos el costo de reposición como nuevo de la construcción aplicando la depreciación y,

ii) Puede una entidad crear una metodología de valoración que parta de variables que no son observables en un mercado abierto, activo y ordenado, se consulta:

¿Para la determinación de saldos iniciales de BUP, puede utilizarse estimaciones derivadas de metodologías de valoración atendiendo al criterio de razonabilidad señalado en el marco conceptual, aun cuando no se contemplen como una alternativa de medición bajo el instructivo 002 de 2015?

II. Reconocimiento de los terrenos de bienes en Propiedad Horizontal

(...) Con lo expuesto y al realizar el análisis sobre el reconocimiento contable del terreno en bienes de propiedad horizontal, al ser este un bien común de carácter esencial, el cual es inalienable y embargable, surge inquietud sobre si éste debe reconocerse como Activo de forma separada a la construcción, pues la entidad no tiene control, beneficio económico o potencial de servicio del terreno, hasta tanto pueda concretarse el evento en que se extinga la propiedad horizontal por las causales tipificadas en el artículo 9 de la ley 675 de 2001, evento en el cual podrá contar con una estimación fiable del terreno.

Por lo anterior, se consulta:

¿Es factible para la determinación de saldos iniciales de los bienes inmuebles que se encuentren bajo la modalidad de propiedad horizontal reconocer el valor integral del bien como construcción, dadas las consideraciones anteriormente expuestas?

III. Reconocimiento de Activos-Bienes de Uso Público - Bienes Históricos y Culturales bajo el Nuevo Marco Normativo

(...) Con base en lo expuesto y considerando que:

i) En todos los marcos normativos, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para determinar que se controla el recurso y en las empresas se enfatiza que 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 capaces 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.

ii) Para el caso de Propiedades, planta y equipo fueron eliminadas del Activo bajo el NMNC las cuentas de bienes entregados a terceros, como se efectuó en el caso de Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales bajo la Resolución 598 del 04 de diciembre de 2017.

A continuación, se plantean inquietudes en cuanto a la afectación contable que procede en algunos hechos económicos que se derivan de la entrega en bienes de uso público e históricos y culturales entre entidades de gobierno y entre éstas con las empresas públicas o particulares:

1. Entrega de bienes de uso público e históricos y culturales.

a) Cuando la entidad que entrega el bien no lo considera Activo para la misma, analizando el tema del control y potencial de servicios:

- ¿La entidad a efectos de control y revelación contable podría efectuar su reconocimiento en la subcuenta 834790- Otros Activos por cuanto no existe subcuenta específica para BUP ni BHC?
- ¿La CGN está evaluando la creación de la subcuenta para Bienes de uso público e históricos y culturales en la cuenta 8347-Bienes entregados a terceros, en el Catálogo de Cuentas de Entidades de Gobierno?

b) Cuando la entidad que entrega el bien lo considera Activo:

- ¿Su reconocimiento contable permanece en las subcuentas que corresponda de las cuentas 1710- Bienes de uso público y 1715- Bienes históricos y culturales?, o

- ¿La CGN ha contemplado la creación de subcuentas de la cuenta 1710-Bienes de Uso Público y 1715-Bienes Históricos y culturales, en donde se reconozca los bienes que se encuentran en poder de terceros, o la creación de otra cuenta?

c) Entrega de bienes de uso público a otra entidad de gobierno, empresa pública o particulares mediante contratos de aprovechamiento económico:

- ¿De acuerdo con la definición presentada sobre el aprovechamiento económico y jurisprudencia expuesta sobre la concesión, podríamos afirmar que los contratos de aprovechamiento económico deben ser reconocidos contablemente como acuerdos de concesión por su esencia económica?
- ¿Puede reconocerse la entrega de estos bienes por parte de las entidades de gobierno en la cuenta 1711 Bienes de Uso Público en servicio concesiones, aun cuando en su denominación contractual no se denominen acuerdo de concesión?
- ¿Podría reactivarse y modificar la descripción de la dinámica de la cuenta 1720 Bienes de uso público e históricos y culturales entregados a terceros, eliminada en el catálogo de cuentas de las entidades de gobierno, de forma que contemple el reconocimiento de otro tipo de entregas como la de aprovechamiento económico si éste no es considerado una concesión; y adicionalmente se utilice para el reconocimiento de la entrega de bienes tanto a entidades públicas como a particulares?

d) Tratándose de un acuerdo de concesión de un bien histórico y cultural como un museo:

- ¿Su reconocimiento permanecería en las subcuentas de la cuenta 1715-Bienes Históricos y Culturales, dado que la cuenta 1711 solo hace referencia a bienes de uso público?
- ¿La CGN ha contemplado la eliminación de la subcuenta 171502-Museos, al considerar que estos puedan ser clasificados solo como bienes de uso público?

- Para la entidad que reciba el BUP o BHC sea entidad de gobierno o empresa pública y este no se considere Activo:

¿El bien podría reconocerse como un Recurso administrado en nombre de un tercero en la subcuenta 930806-Bienes, de la cuenta 9308?

e) Respecto al tema de reclasificaciones que pueda presentarse por cambio de uso de un bien:

- ¿La CGN ha contemplado la ampliación sobre el tema, dado que en el NMNC en la categoría de Inventarios, Propiedades, planta y equipo y Bienes históricos y culturales no se habla de reclasificaciones?

- ¿Si se produjera el cambio de uso de un Activo de la categoría de uso público a PPYE, el NMNC contempla que la entidad la reclasificará el valor en libros del activo a la nueva categoría. En este sentido, la CGN ha considerado modificar la dinámica de la cuenta 1685- Depreciación acumulada, ya que esta solo contempla acreditarse con el valor acumulado de la depreciación de los bienes inmuebles a la fecha de reclasificación desde propiedades de inversión, dado el cambio de destinación?

2. Adquisiciones. construcciones o inversiones efectuadas por Empresas en Bienes de uso público e histórico y cultural

En el Catálogo de las empresas se encuentran contempladas las cuentas 8367 Bienes de Uso Público y 8368 Bienes Históricos y Culturales, por lo tanto:

- ¿El reconocimiento de Activos asociados al proceso de construcción o intervención de BUP y BHC que se encuentren en curso, cuando estos no se consideren activos para la empresa, debería ser reconocido por la entidad de gobierno en la cuenta 1705- Bienes de uso público en construcción o 1715-Bienes históricos y culturales, según corresponda con la información entregada por la empresa que lleve a cabo las inversiones correspondientes, y en las cuentas de orden 8367 y 8368 según corresponda por parte de la empresa?, o

- ¿La Empresa debería efectuar el reconocimiento del Activo en construcción, dado que presenta el control sobre la obra hasta su culminación? De ser así, en el momento en que la obra finalice ¿debería entregar la información correspondiente a la Entidad de Gobierno que presenta el control del Activo para que proceda con su incorporación o con la capitalización tratándose de adiciones y mejoras, o rehabilitaciones, o restauraciones en el caso de BHC, caso en el cual la empresa procederá a efectuar la reclasificación de las inversiones realizadas a las cuentas de orden establecidas 8367 y 8368 según corresponda?

¿Si es así, qué cuentas debería utilizar la Empresa, en el entendido que los BUP o BHC no estarían catalogados como Activo para la misma?

Bogotá, D.C. adoptó el marco regulatorio para el aprovechamiento económico del espacio público mediante la expedición **del Decreto 456 de 2013** que señala,

“Artículo 2º.- **OBJETIVOS.** El marco regulatorio de Aprovechamiento Económico del Espacio Público tiene los siguientes objetivos:

- Concretar las políticas y la estrategia de gestión del aprovechamiento económico del espacio público del Distrito Capital.
- Definir y clasificar los diferentes tipos de aprovechamiento económico.
- Establecer los tiempos, instrumentos, mecanismos y acciones para que los actores económicos accedan, en igualdad de condiciones, al aprovechamiento económico del espacio público.
 - Precisar los actores, armonizar las competencias institucionales y establecer el modelo y los procedimientos de retribución por el Aprovechamiento Económico del Espacio Público.

Artículo 3º.- **ÁMBITO DE APLICACIÓN.** El presente Marco Regulatorio de Aprovechamiento Económico de Espacio Público (MRAEEP), define las reglas para el ejercicio de actividades económicas en el espacio público de la ciudad de Bogotá D. C, en concordancia con las disposiciones que la autoridad ambiental disponga frente al espacio público natural de su competencia. (...).

Artículo 5º.- **FINES.** Son fines del presente Marco, los siguientes:

- a) Prevenir o eliminar la ocupación y utilización indebida del espacio público.
- b) Mitigar los efectos negativos generados por el aprovechamiento económico del espacio público.
- c) Armonizar el aprovechamiento económico del espacio público con el interés general o colectivo.
- d) Distribuir justa y equitativamente las oportunidades para realizar actividades con motivación económica en el espacio público, de manera que se garantice la realización de acciones afirmativas en beneficio de los sectores sociales vulnerables, de conformidad con el principio constitucional de igualdad material.
- e) Generar, organizar y concentrar las fuentes de financiación que contribuyan a la producción, ampliación, mantenimiento y conservación del espacio público.
- f) Contribuir en la transformación de la visión pública y privada sobre el uso del espacio público en la ciudad. ...

Artículo 6º.- **GLOSARIO.** Para efectos del MRAEEP, se adoptan las siguientes definiciones, de conformidad con las normas vigentes: (...)

6.13.- **Espacio Público:** Es el conjunto de inmuebles públicos y los elementos arquitectónicos y naturales de los inmuebles privados destinados por naturaleza, usos o afectación, a la satisfacción de necesidades urbanas colectivas que trascienden los límites de los intereses individuales de todas las personas en el Distrito Capital de Bogotá. En concordancia con los artículos 63 y 72 de la Constitución Política, están destinados al uso y goce de todos los habitantes, son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

En consecuencia, el espacio público será abordado como derecho colectivo, para garantizar de manera universal su acceso, uso y disfrute, así como su mantenimiento y preservación. Considerándolo a su vez, como escenario que posibilita el desarrollo de actividades económicas privadas, limitadas a lo establecido en la reglamentación distrital y en especial a lo estipulado en el presente decreto.

CAPITULO IX

RETRIBUCIONES

Artículo 28º. - **Retribución por el uso del espacio público en actividades económicas.** La retribución por aprovechamiento económico del espacio público es el pago que se hace a la ciudad por las ventajas y beneficios económicos particulares derivados del uso de un bien de uso público.

PARÁGRAFO. - Salvo las excepciones que contiene este decreto, o normas de igual o superior jerarquía, toda autorización que se confiera para realizar actividades de aprovechamiento económico del espacio público, dará lugar al pago de la retribución señalada en esta disposición o en las normas que lo subroguen, modifiquen, aclaren o desarrollen, conforme a los términos y trámites fijados para el efecto en el presente decreto.”

CONSIDERACIONES

I. Valoración de Bienes de uso público para la Incorporación de saldos iniciales.

Para la conformación de los saldos iniciales de los Bienes de Uso Público en el proceso de implementación del Nuevo marco normativo, las entidades de Gobierno deberán realizarse las actividades señaladas en el Instructivo 002 de 2014 el cual en concordancia con lo dispuesto en el Marco Conceptual, dispone que los terrenos sobre los que se construyen

los bienes de uso público se reconocerán por separado y el valor inicial corresponderá a la aplicación de alguna de las alternativas señaladas como son:

- Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor que comprende 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. (...)
- 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. (...).
- 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. (...)

- Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición.” (Subrayado fuera de texto)

II Reconocimiento de los terrenos de bienes en Propiedad Horizontal

Para determinar si el terreno de un inmueble sometido al Régimen de Propiedad Horizontal debe reconocerse en la contabilidad en forma independiente, es preciso remitirnos a lo señalado por el artículo 3º de la Ley 675 de 2001, “Por medio de la cual se expide el Régimen de Propiedad Horizontal”, que señala:

“Régimen de Propiedad Horizontal: Sistema jurídico que regula el sometimiento a propiedad horizontal de un edificio o conjunto, construido o por construirse.

Edificio: Construcción de uno o varios pisos levantados sobre un lote o terreno, cuya estructura comprende un número plural de unidades independientes, aptas para ser usadas de acuerdo con su destino natural o convencional, además de áreas y servicios de uso y utilidad general. Una vez sometido al régimen de propiedad horizontal, se conforma por bienes privados o de dominio particular y por bienes comunes.

Bienes comunes esenciales: Bienes indispensables para la existencia, estabilidad, conservación y seguridad del edificio o conjunto, así como los imprescindibles para el uso y disfrute de los bienes de dominio particular. Los demás tendrán el carácter de bienes comunes no esenciales. Se reputan bienes comunes esenciales, el terreno sobre o bajo el cual existan construcciones o instalaciones de servicios públicos básicos, los cimientos, la estructura, las circulaciones indispensables para aprovechamiento de bienes privados, las instalaciones generales de servicios públicos, las fachadas y los techos o losas que sirven de cubiertas a cualquier nivel. “(Subrayado fuera de texto)

Por su parte la Resolución 620 de 2008 del Instituto Geográfico Agustín Codazzi, “Por la cual se establecen los procedimientos para los avalúos ordenados dentro del marco de la Ley 388 de 1999”, señala:

(...)

ARTÍCULO 10. MÉTODO DE COMPARACIÓN O DE MERCADO. (...)

Para los inmuebles no sujetos al régimen de propiedad horizontal, el valor del terreno y la construcción deben ser analizados en forma independiente para cada uno de los datos obtenidos con sus correspondientes áreas y valores unitarios. Para los inmuebles sujetos al régimen de propiedad horizontal se debe presentar el valor por metro cuadrado de área privada de construcción. (Subrayado fuera de texto)

ARTÍCULO 18. AVALÚOS DE BIENES SOMETIDOS AL RÉGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL. El avalúo se practicará únicamente para las áreas privadas que legalmente

existan, teniendo en cuenta los derechos provenientes de los coeficientes de copropiedad.”
(Subrayado fuera de texto)

III. Reconocimiento de Activos-Bienes de Uso Público - Bienes Históricos y Culturales bajo el Nuevo Marco Normativo.

- a) Cuando la entidad que entrega el bien no lo considera Activo para la misma, analizando el tema del control y potencial de servicios**
- b) Cuando la entidad que entrega el bien lo considera Activo**

El Marco conceptual para las Entidades de Gobierno define los elementos de los estados financieros relacionados directamente con la medida de la situación financiera como son los activos, los pasivos y el patrimonio, así como los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero como son los ingresos, los gastos y los costos.

Es así como el numeral 6.1.1. señala los elementos a considerar para clasificar un bien como activo, 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 servicioo 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.

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. Quando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado. “ (Subrayado fuera de texto)

En relación con los Bienes de Uso Público, el Anexo a la Resolución 533 de 2015 señala que 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.

Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público, se reconocerán por separado. (...)”

Esta misma normativa señala que se reclasificará el valor reconocido del activo 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.

Además, los Bienes de Uso Público pueden ser objeto de retiro de la contabilidad:

“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)

Por su parte, los traslados de bienes entre entidades públicas se encuentran regulados en la Norma de Ingresos sin contraprestación que sobre el particular señala:

- “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.
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.
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.” (Subrayado fuera de texto)

c) Entrega de bienes de uso público a otra entidad de gobierno, empresa pública o particulares mediante contratos de aprovechamiento económico:

Además de lo dispuesto en la Norma de Bienes de uso público mencionada en el punto anterior, las entidades de Gobierno que entregan bienes en concesión deben aplicar la Norma de Acuerdos de Concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del Anexo de la Resolución 533 de 2015 según la cual,

1. “Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente, o

para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado.

2. Los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

d) Tratándose de un acuerdo de concesión de un bien histórico y cultural como un museo

La Norma relativa a los Bienes Históricos y Culturales señala:

“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.
2. 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 o reglamentarias imponen 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) se espera que tengan una vida útil larga, generalmente indefinida, debido a su creciente valor colectivo, histórico, estético y simbólico.

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.
4. Son ejemplos de bienes históricos y culturales, los monumentos históricos, los lugares arqueológicos y las obras de arte.
5. 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.” (Subrayado fuera de texto)

Además, el Catálogo General de Cuentas -CGC describe las cuentas:

“1715- BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES como, “Representa el valor de los bienes tangibles que han sido declarados históricos, culturales o del patrimonio nacional, los cuales han sido construidos o adquiridos, que su dominio y administración pertenece a la entidad, y que no pueden ser clasificados como elementos de propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión o bienes de uso público.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El costo total de las obras recibidas de Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales en Construcción, con base en las actas de entrega. 2- El costo o avalúo de los bienes adquiridos o incorporados. 3- El valor de las restauraciones, reconstrucciones, adiciones y mejoras.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de los bienes históricos y culturales trasladados a otra entidad. 2- El valor de los bienes dados de baja.”

“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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de los bienes de uso público e históricos y culturales entregados a terceros para su administración. 2- El valor en libros de los bienes de uso público entregados a otra entidad para gestionar contratos de concesión.

SE ACREDITA CON: 1- El valor en libros de los bienes entregados y su reclasificación al activo correspondiente, una vez restituidos.”

e) Respecto al tema de reclasificaciones que pueda presentarse por cambio de uso de un bien:

La Norma relacionada con los Bienes de Uso Público contenida en el Anexo de la Resolución 533 de 2015 señala en el numeral 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.”

2. Adquisiciones. construcciones o inversiones efectuadas por Empresas en Bienes de uso público e histórico y cultural

La Norma de Bienes de Uso Público está contenida en las Normas de Gobierno en razón a que son estas entidades, por la función y carácter de tales bienes, las indicadas a reconocerlas en la Contabilidad, norma que en el aparte del Reconocimiento señala:

- “4. 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. El mejoramiento y rehabilitación son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos.
5. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. El mantenimiento y conservación son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.”

Es por lo anterior y porque estos bienes probablemente no generan beneficios económicos a la Empresa, que las Normas contables a aplicar por las Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores y que no captan ni administran ahorro del público, no incluyen Bienes de uso público ni Bienes Históricos y culturales y las erogaciones realizadas para el mejoramiento y rehabilitación o para el mantenimiento y conservación, se registrarán en

cuentas de orden deudoras de control contempladas en el CGC adoptado por las Resoluciones 310 y 596 de 2017, específicamente en las cuentas:

“8367-BIENES DE USO PÚBLICO, descrita como: “Representa el valor de los bienes de uso público construidos o adquiridos por la empresa para el uso, goce y disfrute de la comunidad, los cuales no pueden ser reconocidos como activos dado que no es probable que generen beneficios económicos para la empresa.” y

“8368-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES que, “Representa el valor de los bienes que han sido declarados históricos, culturales o del patrimonio nacional, que además han sido construidos o adquiridos, y cuyo dominio y administración pertenece a la empresa, los cuales no pueden ser reconocidos como activos, dado que no es probable que generen beneficios económicos para la empresa.”

CONCLUSIONES

I. Valoración de Bienes de uso público para la Incorporación de saldos iniciales.

El Instructivo 002 de 2014, mediante el cual la CGN señaló que en la determinación de los saldos iniciales para la implementación del Nuevo Marco normativo del rubro de los Bienes de uso público, las entidades aplicarán alguno de los dos procedimientos señalados como son: 1) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor, suficientemente detallado y 2) Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico, anotando que la medición se deberá realizar para establecer el valor de los bienes, incluidos los terrenos sobre los cuales se construyen los bienes de uso público, que se reconocerán contablemente (los terrenos) por separado.

Ahora bien, de los términos de la consulta podemos inferir que la entidad utilizará el método del costo de reposición a nuevo depreciado que se establece mediante avalúo técnico y como la entidad pregunta si puede utilizar las estimaciones derivadas de metodologías propias, en el entendido que este sería el avalúo de que trata la norma, la CGN sobre el particular, ya había emitido concepto en Radicado N° 20172000047821 de 11-08-2017, dirigido a esa entidad, que nos permitimos ratificar, en el siguiente sentido: “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.”

II Reconocimiento de los terrenos de bienes en Propiedad Horizontal

El reconocimiento de los bienes inmuebles cuando corresponden a aquellos sometidos al régimen de Propiedad Horizontal, por estar regulado el dominio como derechos de copropiedad sobre el terreno, el cual se encuentra incluido dentro del precio de adquisición y pertenece en común y proindiviso a los propietarios de tales bienes privados, siendo indivisibles y, mientras conserve su carácter de bien común esencial, es inalienable e inembargable en forma separada del bien privado, por lo que deberá reconocerse contablemente como edificaciones, aspecto que será revelado en notas a los estados financieros.

III. Reconocimiento de Activos-Bienes de Uso Público - Bienes Históricos y Culturales bajo el Nuevo Marco Normativo.

1. Entrega de bienes de uso público e históricos y culturales.

a) Cuando la entidad que entrega el bien no lo considera Activo.

Si como consecuencia del análisis para determinar que un bien no cumple con las condiciones para incorporarlo como activo en la contabilidad, porque el bien ya no tiene capacidad para prestar el servicio que le permita a la entidad cumplir su objeto o porque este no generará beneficios económicos futuros, dará de baja el bien y para la entrega a otra entidad atenderá el proceso administrativo que para el efecto hubiera implementado, revelando este hecho en las notas a los estados financieros.

b) Cuando la entidad que entrega el bien lo considera Activo.

La entrega de bienes entre entidades públicas se encuentra reglamentada en el Nuevo Marco Normativo por la Norma de Ingresos, según la cual la entidad receptora de los recursos no los reconocerá hasta tanto se disponga de un acuerdo vinculante en donde se exprese el derecho a la transferencia, reconociendo un ingreso por transferencias en el período contable 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, la transferencia se medirá por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

Por su parte la entidad que reconoce el Bien de uso público o el Bien histórico y cultural al hacer entrega de este a otra entidad en forma definitiva, retira el bien de su contabilidad reconociendo un gasto por Transferencias, si es a una entidad de Gobierno, esto con el

objeto de garantizar que una sola entidad realice el reconocimiento contable del mismo. Hecho económico que será revelado en las Notas a los estados financieros.

Si la entrega que realiza una Entidad de Gobierno a otra Entidad de Gobierno no es definitiva, reclasificará el valor reconocido del activo a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1720-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES ENTREGADOS A TERCEROS, cuenta incluida en el CGC actualizado mediante las resoluciones 598 y 625 de 2017.

c) Entrega de bienes de uso público a otra entidad de gobierno, empresa pública o particulares mediante contratos de aprovechamiento económico:

Para los bienes de uso público, el uso y disposición están restringidos en la medida que estos incorporan un potencial de servicio para el uso, goce y disfrute de la colectividad, según lo recoge la norma contable, además que sobre estos bienes el estado cumple la función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero y que por norma constitucional son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Ahora, según lo señalado en la Norma de concesiones desde la perspectiva de la entidad concedente, podrá considerarse que existe un acuerdo de concesión cuando mediante acuerdo vinculante la entidad concedente los entrega al concesionario para que éste utilice o explote el activo para: i- Proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente, ii- Desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, iii- Se conviene una contraprestación por la inversión que realice el concedente para prestar los servicios, iv- Existe un plazo del acuerdo de concesión, v- El concesionario utiliza o explota un activo en concesión, para uso privado.

Por su parte, los objetivos y fines de los contratos de aprovechamiento económico del espacio público en Bogotá, D.C. a que se refiere el Decreto 456 de 2013, comprenden las políticas y la estrategia de gestión para utilizar en forma correcta el espacio público de la ciudad, armonizar el aprovechamiento económico del espacio público con el interés general o colectivo, distribución de oportunidades para las actividades con motivación económica en el espacio público por los sectores vulnerables, generar fuentes de financiación para la ampliación, mantenimiento y conservación del espacio público y contribuir en la transformación de la visión pública y privada sobre el uso del espacio público en la ciudad.

Según lo anotado, en cumplimiento de las funciones de protección y administración del espacio público la ciudad ha diseñado una política para armonizar el interés general del aprovechamiento del mismo con el interés particular de sectores vulnerables que lo utilizan,

hecho que no podrá considerarse como concesión en la medida que quienes utilizan el espacio público no prestan servicios o desarrollan actividades reservadas a la entidad concedente, aun cuando exista una contraprestación, aspectos que serán considerados por la entidad para determinar si en los contratos celebrados con terceros para el uso de los bienes de uso público efectivamente se encuentran ante un contrato de concesión o de administración para clasificarlos respectivamente como Bienes de uso público en servicio-Concesiones o como Bienes de uso público e históricos y culturales entregados a terceros, independientemente de la denominación del contrato.

Ahora bien, respecto de la cuenta 1720-Bienes de uso público e históricos y culturales entregados a terceros se encuentra vigente en el CGC para entidades de Gobierno y en el evento que las subcuentas allí especificadas no contemplen el tipo de bienes entregados se podrán registrar en la subcuenta 172090-Otros bienes de uso público e históricos y culturales entregados a terceros, desagregándolos a nivel auxiliar, según las necesidades de información.

d) Tratándose de un acuerdo de concesión de un bien histórico y cultural como un museo:

Los bienes históricos y culturales se caracterizan porque a ellos se les atribuyen valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos reconocidos como parte de la memoria e identidad de la colectividad, que aún cuando se entreguen a otra entidad no pierde estas características y por su parte en los bienes entregados en concesión hace referencia básicamente a infraestructura. En consecuencia, el museo entregado en concesión se clasificará en la cuenta 172008-Museos de la cuenta 1720-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES ENTREGADOS A TERCEROS, hecho que será revelado en notas a los estados financieros.

e) Respecto al tema de reclasificaciones que pueda presentarse por cambio de uso de un bien:

No obstante que el tema de reclasificación de bienes se ha incorporado únicamente en la Norma de Bienes de Uso Público, en el CGC para las diferentes cuentas de Inventarios, Propiedades, planta y equipo, Bienes de Uso Público, Bienes Históricos y Culturales esta señalado el tratamiento contable a aplicar cuando se dan traslados o reclasificaciones, según puede observar en el siguiente cuadro:

Código	Nombre de la Cuenta	Saldo	
	Inventarios		
1510	Mercancías en existencia	Cr.	El costo de las mercancías vendidas.

1512	Materias Primas	Cr.	El costo de materias primas que se trasladen al proceso productivo.
1514	Materiales y suministros	Cr.	El valor de los materiales que se consuman o trasladen al proceso de producción de bienes y prestación de servicios.
1520	Productos en proceso	Db.	El valor trasladado transitoriamente de los costos acumulados de bienes en etapa de producción para efectos de reporte.
1530	En poder de terceros	Db.	El valor de los traslados de las diferentes cuentas y subcuentas que integran el grupo de inventarios, en virtud de los contratos, convenios o actos administrativos que así lo dispongan.
	Propiedades, planta y equipo		
1605	Terrenos	Db.	El valor de los terrenos reclasificados de propiedades de inversión.
		Cr.	El valor de los terrenos trasladados a propiedades de inversión.
1615	Construcciones en curso	Cr.	El valor de las obras terminadas que se trasladen a la cuenta del activo correspondiente, cuando la obra se encuentre en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad.
1640	Edificaciones	Db.	El valor de las edificaciones trasladadas desde otras cuentas
		Cr.	El valor de las edificaciones trasladado a otras cuentas.
1681	Bienes de arte y cultura	Db.	El valor de los bienes de arte y cultura trasladados de otras cuentas
		Cr.	El valor de los bienes de arte y cultura trasladados a otras cuentas
1683	Propiedades, planta y equipo en concesión	Db.	El valor de las propiedades, planta y equipo entregadas a terceros en virtud de contratos de concesión o asociaciones público privadas.

		Cr.	El valor de la reclasificación a otras cuentas, una vez finalice el contrato de concesión o la asociación público privada.
	Bienes de Uso público e históricos y culturales		
1705	Bienes de Uso público e históricos y culturales en construcción	Cr.	El valor de los activos terminados que se trasladen hacia las cuentas de bienes de uso público e históricos y culturales, cuando el activo se encuentre en condiciones de ser utilizado de la forma prevista por la administración de la entidad.
		Cr.	El valor en libros al momento de su transferencia a otra entidad.
1706	Bienes de Uso Público en concesión construcciones	Cr.	El valor de los bienes trasladados a la cuenta Bienes de uso público en servicio - Concesiones cuando estos se hayan terminado.
1710	Bienes de uso público en servicios	Cr.	El valor de los bienes que se entreguen o trasladen a otras entidades públicas.
1711	Bienes de uso público en servicio-concesiones	Db.	El valor de las obras terminadas trasladado de la cuenta Bienes de Uso Público en Construcción - Concesiones
		Db.	El valor de los bienes de uso público trasladado de la cuenta Bienes de Uso Público en Servicio.
		Cr.	El valor de la infraestructura trasladado a la cuenta Bienes de Uso Público en Servicio, cuando finalice el contrato de concesión.
1715	Bienes Históricos y culturales	Cr.	El valor de los bienes históricos y culturales trasladados a otra entidad.
1720	Bienes de Uso público e Históricos y culturales entregados a terceros	Db.	El valor de los bienes de uso público e históricos y culturales entregados a terceros para su administración.
		Db.	El valor en libros de los bienes de uso público entregados a otra entidad

			para gestionar contratos de concesión.
		Cr.	El valor en libros de los bienes entregados y su reclasificación al activo correspondiente, una vez restituidos
1721	Bienes de uso público representados en bienes de arte y cultura	Db.	El valor del bien de arte y cultura trasladado de otras cuentas.
		Cr.	El valor de los bienes de arte y cultura enajenados o transferidos

Ahora en relación con la dinámica de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, se hace referencia al tratamiento de la Depreciación acumulada de Bienes de Inversión, en razón a que cuando se trata de la reclasificación de bienes desde y hacia esta clasificación la depreciación acumulada y las pérdidas de deterioro acumuladas no se eliminan. En consecuencia no hay lugar a modificación del Catálogo en este sentido.

2. Adquisiciones, construcciones o inversiones efectuadas por Empresas en Bienes de uso público e histórico y cultural

Según lo dispuesto en los nuevos marcos normativos, es a las entidades de Gobierno a quienes corresponde el reconocimiento de los Bienes de Uso público y de los Bienes Históricos y culturales, por lo que el CGC de las Empresas no las incluye, de manera que las adquisiciones, construcciones o inversiones que una Empresa realice a un Bien de uso público o a un Bien histórico y cultural que tiene reconocido la entidad de Gobierno, la Empresa los reconocerá en las cuentas de orden 8367- BIENES DE USO PÚBLICO u 8368- BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES.

Por su parte la entidad de Gobierno, según las condiciones del convenio o contrato suscrito con la Empresa, con la información suministrada por ésta incorporará como mayor valor del bien cuando se trata de un mejoramiento y rehabilitación del bien de uso público o un gasto en el resultado del período cuando corresponda a mantenimiento y conservación del bien.

CONCEPTO No. 20182000017341 DEL 02-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público
	SUBTEMAS	Reconocimiento y medición del Parque Farallones de Cali

Doctor

SEGISMUNDO MORENO ROJAS

Contador

Secretaría de Vivienda Social y Hábitat - Municipio de Santiago de Cali

Cali - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550002176-2, del 02 de mayo de 2017, mediante la cual plantea que la Secretaría de Vivienda Social y Hábitat del Municipio de Santiago de Cali, recibió durante el año 2014 para administración y manejo, el Parque Nacional Farallones de Cali, el cual se encuentra ubicado en la cordillera Occidental, departamento del Valle del Cauca, jurisdicción de los municipios de Cali, Jamundí, Dagua y Buenaventura, con un área total de 150.000 hectáreas.

Actualmente, estas tierras no se encuentran en el balance del Municipio de Santiago de Cali. Los asesores de implementación de NICPS que contrató el Municipio de Cali informaron que de acuerdo al nuevo Régimen de Contabilidad Pública, estas tierras deben reconocerse dentro del activo del Municipio, y la Secretaría de Vivienda Social y Hábitat debería entregar la información del valor y la cantidad real de las tierras del parque.

La respuesta fue que hasta la fecha realizar esta labor le costaría al municipio mucho dinero y que esta labor llevaría muchos años; sin embargo, ellos insistieron y generaron un plan de mejoramiento ante el área de control interno del Municipio, siendo responsable la Secretaría de Vivienda.

Al respecto, considerando que el Municipio señala que realizar la medición tendría un alto costo y tardaría bastante tiempo, que se solicita conceptuar sobre cuál sería el procedimiento a seguir para efectos de contar con información fidedigna y completa para que el contador del Municipio logre incorporar dichos activos de tal forma que se logre una relación de costo beneficio en el gasto.

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

CONSIDERACIONES

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1089

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, establece en su numeral 6 - DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS, que:

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

(...)

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.

El no reconocimiento de un elemento en el estado de situación financiera o en el estado de resultado no se subsana revelando las políticas contables seguidas ni a través de notas u

otro material explicativo. Sin embargo, la revelación puede proporcionar información sobre los elementos que cumplen algunas, aunque no todas, las características de su definición. La revelación también brinda información sobre los elementos que cumplen la definición pero que no se pueden medir fiablemente; en estos casos, la revelación es apropiada porque proporciona información relevante para la evaluación de la situación financiera neta de la 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.

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

(...)” (subrayado fuera del texto).

Mediante 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, y la regulación emitida en concordancia con el cronograma de aplicación de dicho Marco Normativo”, se establece:

“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 1 de enero de 2018 y que, para la determinación de los saldos iniciales a esta fecha, se tomara como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017.”

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

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 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.

Los ajustes surgidos por correcciones de errores de periodos anteriores a la fecha de transición que generen impacto patrimonial afectarán la cuenta Capital Fiscal.

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

(...)

1.1.10 Bienes de uso público

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, los bienes de uso público son 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. Frente 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.

Los terrenos sobre los que se construyen los bienes de uso público se reconocerán por separado.

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.

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:
 - 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 del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que para efectos de la determinación de los saldos iniciales para la aplicación de la Resolución No. 533 de 2015, de acuerdo a los parámetros establecidos en el Instructivo 002 de 2015, modificado por el artículo 2 de la Resolución 693 de 2016, el Municipio deberá optar por medir el parque, al ser clasificado como un bien de uso público, de acuerdo a alguna de las siguientes opciones: a) al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; o b) al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición (01 de enero de 2018).

De acuerdo a lo anterior, de forma independiente a la elección de la entidad, ésta deberá diseñar el plan adecuado para asegurar la medición fiable de dicho activo, considerando las labores administrativas y la disponibilidad de recursos presupuestales necesarios para llevar a cabo dicho plan, y asegurar los parámetros de reconocimiento de los activos, establecidos en el Marco Conceptual.

Sin embargo, solo en el caso de no lograr determinar una medición fiable del Parque, después de llevar a cabo los esfuerzos necesarios para ello, la entidad deberá realizar las revelaciones pertinentes que proporcionen información adecuada sobre dicho activo. No obstante, la entidad deberá procurar obtener una medición apropiada del mismo, toda vez que el no reconocimiento de un elemento en el estado de situación financiera o en el estado de resultado no se subsana revelando las políticas contables seguidas ni a través de notas u otro material explicativo.

De otra parte, respecto a la dificultad manifestada por el Municipio por el alto costo que tendría realizar la medición; 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.

CONCEPTO No. 20182300019511 DEL 06-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Bienes de Uso Público
	SUBTEMAS	Tratamiento de los Bienes de uso público entregados a terceros.

Doctora
MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO
Contadora General de Bogotá
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Con la presente damos alcance a la comunicación con radicado 2018200000136-1 de la Contaduría General de la Nación-CGN de 26 de enero de 2018, con el objeto de aclarar lo relacionado con la clasificación de los Bienes de Uso Público entregados a otras entidades, específicamente los numerales 1 y 2 del punto III en los cuales consultaban:

1. Entrega de bienes de uso público e históricos y culturales.

a) Cuando la entidad que entrega el bien no lo considera Activo para la misma, analizando el tema del control y potencial de servicios:

- ¿la entidad a efectos de control y revelación contable podría efectuar su reconocimiento en la subcuenta 834790- Otros Activos por cuanto no existe subcuenta específica para BUP ni BHC?

- ¿La CGN está evaluando la creación de la subcuenta para Bienes de uso público e históricos y culturales en la cuenta 8347 -Bienes entregados a terceros, en el Catálogo de Cuentas de Entidades de Gobierno?

b) Cuando la entidad que entrega el bien lo considera Activo:

- ¿Su reconocimiento contable permanece en las subcuentas que corresponda de las cuentas 1710- Bienes de uso público y 1715- Bienes históricos y culturales?, o

- ¿La CGN ha contemplado la creación de subcuentas de la cuenta 1710- Bienes de Uso Público y 1715- Bienes Históricos y culturales, en donde se reconozca los bienes que se encuentran en poder de terceros, o la creación de otra cuenta?

c) Entrega de bienes de uso público a otra entidad de gobierno, empresa pública o particulares mediante contratos de aprovechamiento económico:

- ¿De acuerdo con la definición presentada sobre el aprovechamiento económico y jurisprudencia expuesta sobre la concesión, podríamos afirmar que los contratos de aprovechamiento económico deben ser reconocidos contablemente como acuerdos de concesión por su esencia económica?

- ¿Puede reconocerse la entrega de estos bienes por parte de las entidades de gobierno en la cuenta 1711 Bienes de Uso Público en servicio concesiones, aun cuando en su denominación contractual no se denominen acuerdo de concesión?

- ¿Podría reactivarse y modificar la descripción de la dinámica de la cuenta 1720 Bienes de uso público e históricos y culturales entregados a terceros, eliminada en el catálogo de cuentas de las entidades de gobierno, de forma que contemple el reconocimiento de otro tipo de entregas como la de aprovechamiento económico si éste no es considerado una concesión; y adicionalmente se utilice para el reconocimiento de la entrega de bienes tanto a entidades públicas como a particulares?

d) Tratándose de un acuerdo de concesión de un bien histórico y cultural como un museo:

- ¿Su reconocimiento permanecería en las subcuentas de la cuenta 1715-Bienes Históricos y Culturales, dado que la cuenta 1711 solo hace referencia a bienes de uso público?

- ¿La CGN ha contemplado la eliminación de la subcuenta 171502-Museos, al considerar que estos puedan ser clasificados solo como bienes de uso público?

- Para la entidad que reciba el BUP o BHC sea entidad de gobierno o empresa pública y este no se considere Activo:

¿El bien podría reconocerse como un Recurso administrado en nombre de un tercero en la subcuenta 930806- Bienes, de la cuenta 9308?

e) Respecto al tema de reclasificaciones que pueda presentarse por cambio de uso de un bien:

- ¿La CGN ha contemplado la ampliación sobre el tema, dado que en el NMNC en la categoría de Inventarios, Propiedades, planta y equipo y Bienes históricos y culturales no se habla de reclasificaciones?

- ¿Si se produjera el cambio de uso de un Activo de la categoría de uso público a PPYE, el NMNC contempla que la entidad la reclasificará el valor en libros del activo a la nueva categoría. En este sentido, la CGN ha considerado modificar la dinámica de la cuenta 1685- Depreciación acumulada, ya que esta solo contempla acreditarse con el valor acumulado de la depreciación de los bienes inmuebles a la fecha de reclasificación desde propiedades de inversión, dado el cambio de destinación?

2. Adquisiciones, construcciones o inversiones efectuadas por Empresas en Bienes de uso público e histórico y cultural.

En el Catálogo de las empresas se encuentran contempladas las cuentas 8367 Bienes de Uso Público y 8368 Bienes Históricos y Culturales, por lo tanto:

- ¿El reconocimiento de Activos asociados al proceso de construcción o intervención de BUP y BHC que se encuentren en curso, cuando estos no se consideren activos para la empresa, debería ser reconocido por la entidad de gobierno en la cuenta 1705- Bienes de uso público en construcción o 1715-Bienes históricos y culturales, según corresponda con la información entregada por la empresa que lleve a cabo las inversiones correspondientes, y en las cuentas de orden 8367 y 8368 según corresponda por parte de la empresa?, o

- ¿La Empresa debería efectuar el reconocimiento del Activo en construcción, dado que presenta el control sobre la obra hasta su culminación? De ser así, en el momento en que la obra finalice ¿debería entregar la información correspondiente a la Entidad de Gobierno que presenta el control del Activo para que proceda con su incorporación o con la

capitalización tratándose de adiciones y mejoras, o rehabilitaciones, o restauraciones en el caso de BHC, caso en el cual la empresa procederá a efectuar la reclasificación de las inversiones realizadas a las cuentas de orden establecidas 8367 y 8368 según corresponda? ¿Si es así, qué cuentas debería utilizar la Empresa, en el entendido que los BUP o BHC no estarían catalogados como Activo para la misma?

CONSIDERACIONES

III. Reconocimiento de Activos-Bienes de Uso Público - Bienes Históricos y Culturales bajo el Nuevo Marco Normativo.

3. Cuando la entidad que entrega el bien no lo considera Activo para la misma, analizando el tema del control y potencial de servicios

b) Cuando la entidad que entrega el bien lo considera Activo

El Marco conceptual para las Entidades de Gobierno contenido en el Anexo de la Resolución 533 de 2015, define los elementos de los estados financieros relacionados directamente con la medida de la situación financiera como son los activos, los pasivos y el patrimonio, así como los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero como son los ingresos, los gastos y los costos.

Es así como el numeral 6.1.1. señala los elementos a considerar para clasificar un bien como activo, 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.

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

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado. “ (Subrayado fuera de texto)

Las Normas de las entidades de Gobierno contenidas en el Anexo de la Resolución 484 de 2017, que modificó el Anexo de la Resolución 533 de 2015, incorpora la Norma relativa a los Bienes de Uso Público que señala,

“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.
- 2 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.
- 3 Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público, se reconocerán por separado. (...)”

Esta misma normativa dispone que se reclasificará el valor reconocido del activo 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.

Además, los Bienes de Uso Público pueden ser objeto de retiro de la contabilidad, señalando al respecto:

“11.5. Baja en cuentas

25. 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)

Por su parte, los traslados de bienes entre entidades públicas se encuentran regulados en la Norma de Ingresos sin contraprestación que sobre el particular señala:

- “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.
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.
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.” (Subrayado fuera de texto)

c) Entrega de bienes de uso público a otra entidad de gobierno, empresa pública o particulares mediante contratos de aprovechamiento económico:

Además de lo dispuesto en la Norma de Bienes de uso público mencionada en el punto anterior, las entidades de Gobierno que entregan bienes en concesión deben aplicar la Norma de Acuerdos de Concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del Anexo de la Resolución 533 de 2015 según la cual,

1. “Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente, o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado.
2. Los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

d) Tratándose de un acuerdo de concesión de un bien histórico y cultural como un museo

La Norma relativa a los Bienes Históricos y Culturales señala:

“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.

2. 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 o reglamentarias imponen 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) se espera que tengan una vida útil larga, generalmente indefinida, debido a su creciente valor colectivo, histórico, estético y simbólico.
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.
4. Son ejemplos de bienes históricos y culturales, los monumentos históricos, los lugares arqueológicos y las obras de arte.
5. 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.” (Subrayado fuera de texto)

Además, el Catálogo General de Cuentas -CGC adoptado mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta:

“ 1715- BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES como, “Representa el valor de los bienes tangibles que han sido declarados históricos, culturales o del patrimonio nacional, los cuales han sido construidos o adquiridos, que su dominio y administración pertenece a la entidad, y que no pueden ser clasificados como elementos de propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión o bienes de uso público.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El costo total de las obras recibidas de Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales en Construcción, con base en las actas de entrega. 2- El costo o avalúo de los bienes adquiridos o incorporados. 3- El valor de las restauraciones, reconstrucciones, adiciones y mejoras.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de los bienes históricos y culturales trasladados a otra entidad. 2- El valor de los bienes dados de baja.”

e) Respecto del tema de reclasificaciones que pueda presentarse por cambio de uso de un bien:

Sobre el particular la Norma de Bienes de Uso Público, señala:

“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)

2. Adquisiciones, construcciones o inversiones efectuadas por Empresas en Bienes de uso público e histórico y cultural.

En la Normatividad contable pública los Bienes de Uso Público están reglamentados en las Normas de Gobierno en razón a que por la función y carácter de los mismos, corresponde a estas entidades su reconocimiento, en tal sentido, el numeral 11.1. Reconocimiento, de la respectiva Norma señala:

- “4 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. El mejoramiento y rehabilitación son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos.
5. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. El mantenimiento y conservación son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, han sido revisados los términos de las conclusiones del radicado 20182000001361 de la Contaduría General de la Nación-CGN de 26 de enero de 2018, específicamente en lo relativo al punto III.

Por lo tanto, nos permitimos señalar:

Los bienes de uso público son activos destinados al uso, goce y disfrute de la colectividad, al servicio de esta en forma permanente, los cuales cumplen una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero y se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Por su parte, los activos han sido definidos 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.

Es así como a los bienes de uso público en su calidad de activos, para efecto de reconocimiento en la contabilidad deberá revisarse, si son o no controlados por la entidad, esto es si se presenta transferencia de la propiedad, de los riesgos y ventajas y no se espera obtener un potencial de servicio o de beneficios económicos.

III. Reconocimiento de Activos-Bienes de Uso Público - Bienes Históricos y Culturales bajo el Nuevo Marco Normativo.

1. Entrega de bienes de uso público

a) Cuando la entidad que entrega el bien no lo considera Activo.

b) Cuando la entidad que entrega el bien lo considera Activo.

En el evento que la entidad que entrega no considera mantener en la contabilidad un bien de uso público porque ha transferido su propiedad o los riesgos y ventajas y no espera un potencial de servicio del mismo, lo retirará de su contabilidad, aclarando que en el caso de los bienes de uso público, caracterizados porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables, el reconocimiento corresponde realizarlo a las entidades de Gobierno.

Ahora bien, si la entidad que entrega el bien de uso público no transfiere la propiedad pero transfiere de manera significativa los riesgos y ventajas y el potencial de servicios:

- a. Cuando la entrega del bien se realiza a una entidad de Gobierno, deberá retirarse de la contabilidad.
- b. Cuando la entrega del bien se realiza a una Empresa, la entidad de Gobierno mantiene el bien en su contabilidad en la clasificación correspondiente y para efectos de control los reconoce en la subcuenta 834790-Otros bienes entregados a terceros, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

Por su parte la Empresa que recibe no incorpora el Bien de uso público en la contabilidad, pero si en las cuentas de orden, subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

En ambos casos, en las cuentas de orden se crearán las auxiliares que permitan la identificación de los bienes entregados y recibidos de terceros.

c) Entrega de bienes de uso público a otra entidad de gobierno, empresa pública o particulares mediante contratos de aprovechamiento económico:

Para los bienes de uso público, el uso y disposición están restringidos en la medida que estos incorporan un potencial de servicio para el uso, goce y disfrute de la colectividad, según lo recoge la norma contable, además que sobre estos bienes el estado cumple la función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero y que por norma constitucional son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Ahora, según lo señalado en la Norma de concesiones desde la perspectiva de la entidad concedente, podrá considerarse que existe un acuerdo de concesión cuando mediante acuerdo vinculante la entidad concedente los entrega al concesionario para que éste utilice o explote el activo para: i- Proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente, ii- Desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, iii- Se conviene una contraprestación por la inversión que realice el concedente para prestar los servicios, iv- Existe un plazo del acuerdo de concesión, v- El concesionario utiliza o explota un activo en concesión, para uso privado.

Por su parte, los objetivos y fines de los contratos de aprovechamiento económico del espacio público en Bogotá, D.C. a que se refiere el Decreto 456 de 2013, comprenden las políticas y la estrategia de gestión para utilizar en forma correcta el espacio público de la ciudad, armonizar el aprovechamiento económico del espacio público con el interés general o colectivo, distribución de oportunidades para las actividades con motivación económica en el espacio público por los sectores vulnerables, generar fuentes de financiación para la ampliación, mantenimiento y conservación del espacio público y

contribuir en la transformación de la visión pública y privada sobre el uso del espacio público en la ciudad.

Según lo anotado, en cumplimiento de las funciones de protección y administración del espacio público la ciudad ha diseñado una política para armonizar el interés general del aprovechamiento del mismo con el interés particular de sectores vulnerables que lo utilizan, hecho que no podrá considerarse como concesión en la medida que quienes utilizan el espacio público no prestan servicios o desarrollan actividades reservadas a la entidad concedente, aun cuando exista una contraprestación, aspectos que serán considerados por la entidad para determinar si en los contratos celebrados con terceros para el uso de los bienes de uso público efectivamente se encuentran ante un contrato de concesión o de administración para clasificarlos respectivamente como Bienes de uso público en servicio-Concesiones o como Bienes de uso público e históricos y culturales entregados a terceros.

Entonces, según lo señalado en los puntos a) y b), para este caso la entidad que entrega el bien mantiene el activo en la clasificación original, controlando en cuentas de orden los bienes entregados para el uso de un tercero.

d) Tratándose de un acuerdo de concesión de un bien histórico y cultural como un museo:

Los bienes históricos y culturales se caracterizan porque a ellos se les atribuyen valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos reconocidos como parte de la memoria e identidad de la colectividad, que aún cuando se entreguen a otra entidad no pierden sus características, por lo que deberán permanecer en la contabilidad de la entidad de Gobierno en la clasificación como Bienes Históricos y Culturales, revelando el hecho en notas a los estados financieros.

e) Respecto al tema de reclasificaciones que pueda presentarse por cambio de uso de un bien:

No obstante que el tema de reclasificación de bienes se ha incorporado únicamente en la Norma de Bienes de Uso Público, en el CGC para las diferentes cuentas de Inventarios, Propiedades, planta y equipo, Bienes de Uso Público, Bienes Históricos y Culturales esta señalado el tratamiento contable a aplicar cuando se dan traslados o reclasificaciones, según puede observar en el siguiente cuadro:

Código	Nombre de la Cuenta	Saldo	
	Inventarios		
1510	Mercancías en existencia	Cr.	El costo de las mercancías vendidas.
1512	Materias Primas	Cr.	El costo de materias primas que se trasladen al proceso productivo.

1514	Materiales y suministros	Cr.	El valor de los materiales que se consuman o trasladen al proceso de producción de bienes y prestación de servicios.
1520	Productos en proceso	Db.	El valor trasladado transitoriamente de los costos acumulados de bienes en etapa de producción para efectos de reporte.
1530	En poder de terceros	Db.	El valor de los traslados de las diferentes cuentas y subcuentas que integran el grupo de inventarios, en virtud de los contratos, convenios o actos administrativos que así lo dispongan.
	Propiedades, planta y equipo		
1605	Terrenos	Db.	El valor de los terrenos reclasificados de propiedades de inversión.
		Cr.	El valor de los terrenos trasladados a propiedades de inversión.
1615	Construcciones en curso	Cr.	El valor de las obras terminadas que se trasladen a la cuenta del activo correspondiente, cuando la obra se encuentre en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad.
1640	Edificaciones	Db.	El valor de las edificaciones trasladadas desde otras cuentas
		Cr.	El valor de las edificaciones trasladado a otras cuentas.
1681	Bienes de arte y cultura	Db.	El valor de los bienes de arte y cultura trasladados de otras cuentas
		Cr.	El valor de los bienes de arte y cultura trasladados a otras cuentas
1683	Propiedades, planta y equipo en concesión	Db.	El valor de las propiedades, planta y equipo entregadas a terceros en virtud de contratos de concesión o asociaciones público privadas.
		Cr.	El valor de la reclasificación a otras cuentas, una vez finalice el contrato de concesión o la asociación público privada.
	Bienes de Uso público e históricos y culturales		

1705	Bienes de Uso público e históricos y culturales en construcción	Cr.	El valor de los activos terminados que se trasladen hacia las cuentas de bienes de uso público, cuando los activos se encuentren en condiciones de ser utilizado de la forma prevista por la administración de la entidad.
1706	Bienes de Uso Público en construcción-concesiones	Cr.	El valor de los bienes trasladados a la cuenta Bienes de uso público en servicio - Concesiones cuando la construcción del activo haya terminado.
1710	Bienes de uso público en servicios	Cr.	El valor de los bienes que se entreguen a otras entidades públicas.
1711	Bienes de uso público en servicio-concesiones	Db.	El valor de las obras terminadas trasladado de la cuenta Bienes de Uso Público en Construcción - Concesiones
		Db.	El valor de los bienes de uso público trasladado de la cuenta Bienes de Uso Público en Servicio.
		Cr.	El valor de la infraestructura trasladado a la cuenta Bienes de Uso Público en Servicio, cuando finalice el contrato de concesión.
1715	Bienes Históricos y culturales	Cr.	El valor de los bienes históricos y culturales trasladados a otra entidad.
1721	Bienes de uso público representados en bienes de arte y cultura	Db.	El valor del bien de arte y cultura trasladado de otras cuentas.
		Cr.	El valor de los bienes de arte y cultura enajenados o transferidos

Ahora, en relación con la dinámica de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, se hace referencia al tratamiento de la Depreciación acumulada de Bienes de Inversión, en razón a que cuando se trata de la reclasificación de bienes desde y hacia esta clasificación la depreciación acumulada y las pérdidas de deterioro acumuladas no se eliminan. En consecuencia no hay lugar a modificación del Catálogo en este sentido.

2. Adquisiciones, construcciones o inversiones efectuadas por Empresas en Bienes de uso público e histórico y cultural

Según lo indicado con anterioridad, es a las entidades de Gobierno a quienes corresponde el reconocimiento en la contabilidad, de los Bienes de Uso público y de los Bienes Históricos

y culturales, razón por la cual el CGC de las Empresas no las incluye; de manera que las adquisiciones, construcciones o inversiones que una Empresa realice a un Bien de uso público o a un Bien histórico y cultural que se encuentra reconocido en la entidad de Gobierno, la Empresa, según el avance la obra, afectará el estado de resultados registrando el gasto en la subcuenta 589008-Bienes y derechos trasladados por las empresas a otras entidades de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS. Procede informar a la entidad de Gobierno.

Por su parte la entidad de Gobierno, con la información suministrada por la Empresa adicionará al valor del bien, la construcción o inversión cuando se trata de mejoramiento y rehabilitación del bien de uso público, afectando como contrapartida la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Mediante el presente pronunciamiento, se complementa el concepto emitido con el radicado N° 20182000001361.

CONCEPTO No. 20182000020751 DEL 20-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes históricos y culturales y bienes de arte y cultura
	SUBTEMAS	Depreciación de bienes de arte y cultura reconocidos como propiedad planta y equipo.

Doctor
ENZO RAFAEL ARIZA AYALA
Secretario General
Ministerio de Cultura
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001067-2 del 8 de marzo de 2018, relacionada con las inquietudes sobre el reconocimiento de los bienes de arte y cultura que posee el Ministerio, los cuales aunque tienen características de bienes históricos y culturales, de conformidad con el nuevo marco normativo y el catálogo general de cuentas para entidades de gobierno, deben quedar reconocidos como propiedades, planta y equipo en la cuenta 1681-Bienes de arte y cultura, al no contar con un acto administrativo que los declare como históricos y culturales.

Sobre este tema manifiesta lo siguiente:

“Según el análisis realizado por el Ministerio desde el punto de vista contable, los bienes de arte y cultura reconocidos actualmente en la contabilidad no cumplen con los criterios de reconocimiento establecidos en la norma de propiedad, planta y equipo, porque:

Estos bienes en general, no son empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios ni para propósitos administrativos.

No se tienen para generar ingresos producto de su arrendamiento.

Todos corresponden a bienes muebles

No se puede establecer fiablemente una vida útil sin incurrir en costo o esfuerzo desproporcionado, pues de ellos no se espera un desgaste físico producto del uso.

En el caso de los objetos decorativos, algunos de ellos podrían obtener más valor al pasar el tiempo, debido al interés estético o artístico que de ellos se deriva.

Al analizar a norma de bienes históricos y culturales, se puede evidenciar que los bienes de arte y cultura clasificados actualmente como tal en la contabilidad del Ministerio, cumplen con las características de reconocimiento dentro de esta categoría, las cuales son:

Representan valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, por lo que la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad. Es poco probable que su valor quede perfectamente reflejado en términos históricos y culturales.

Las obligaciones legales y/o reglamentarias pueden imponen prohibiciones o restricciones severas por su disposición por venta.

Son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, incluso si sus condiciones físicas se deterioran.

No se puede estimar su vida útil.

No se deprecian con el paso del tiempo, por el contrario, se valorizan. Las restauraciones incrementan el valor del objeto, en la medida en que han recuperado sus valores históricos, estéticos y simbólicos.

Sin embargo, como la norma establece que para reconocerse un bien como histórico y cultural debe existir un acto administrativo que lo declare como tal y de acuerdo a lo expresado por la Dirección de Patrimonio del Ministerio de Cultura, no es aplicable, ya que requiere un esfuerzo desproporcionado y no se cuenta con el personal suficiente para emitir estos actos administrativos para cada entidad que los requiera.

Considerando todo lo anterior y teniendo en cuenta el criterio del Ministerio de Cultura (órgano rector del patrimonio cultural de la Nación) no es viable que todos los bienes de arte y cultura cuenten con el requisito de un acto administrativo que los declare como tal, según lo establecido en la Resolución 533 de 2015.

Por lo anterior se propone:

- 1) Se estudie la eliminación de dicho requerimiento, o
- 2) Se considere la posibilidad que dentro de los bienes de uso público (sic), se elimine el requerimiento de una estimación de vida útil para los bienes de arte y cultura y se permita que la vida útil sea indefinida tal y como aplica para los bienes intangibles.”

CONSIDERACIONES

La CGN expidió el concepto N° 20182000004081, dirigido a la doctora Lilian Patricia Morales Rojas Coordinadora de Grupo de Contabilidad de la Presidencia de la República, el cual en las conclusiones dispuso lo siguiente:

“Aun cuando la naturaleza de algunos de los elementos que esa entidad debe clasificar como bienes de arte y cultura cumplen con características para su reconocimiento como bienes históricos y culturales, con independencia a que estos cuenten con un acto administrativo que los declare como tal, al tener un uso decorativo, como lo señala el Catálogo de Cuentas para Entidades de Gobierno, estos deberán ser clasificados como elementos de propiedades, planta y equipo y, por lo tanto, cumplir con los criterios establecidos al respecto.

Así las cosas, dada la clasificación contable de estos bienes, estos se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, de acuerdo a lo señalado en la medición posterior para este tipo de bienes, lo que en consecuencia requerirá de la estimación de vida útil y valor residual.

De acuerdo a lo anterior, 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 tales elementos es el valor que la entidad estima obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición una vez haya alcanzado las condiciones esperadas al término de su vida útil.

Para determinar la vida útil, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, factores tales como:

a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad del elemento para prestar el servicio asignado; b) el desgaste físico esperado, que en tal caso dependerá del programa de restauraciones y el cuidado del activo mientras se está utilizando; y c) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo.

Es necesario recalcar que aun cuando los bienes históricos y culturales tienen la característica de tener una vida útil larga, generalmente indefinida, pero son utilizados para asuntos de carácter administrativo, la vida útil será el periodo durante el cual se espere que sean destinado a esos propósitos, lo cual significa que la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

Por todo esto, si la entidad considera que durante la vida útil del activo, el consumo del potencial de servicio futuro será insignificante o, que por el contrario, estima que el valor que podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición al término de su vida útil, será similar al valor asignado en la fecha de transición o reconocimiento, al evidenciar que este tipo de bienes incrementan su valor con el paso del tiempo de manera que el valor residual de estos en el momento de su reconocimiento, puede aproximarse a su valor en libros, significaría que el importe depreciable podría acercarse a cero pesos (\$0) y que estos bienes no deberían ser objeto de depreciación.

Cabe señalar que, aun cuando la entidad considere que estos elementos no son objeto de depreciación, como mínimo, al término de cada periodo contable se deberá evaluar los indicios de deterioro del valor, así como la revisión de su valor residual y la vida útil.

CONCLUSIONES

En primer lugar, teniendo en cuenta que su solicitud va encaminada a un cambio en los criterios ya definidos en la Norma de bienes históricos y culturales, me permito manifestarle que la CGN publicó el proyecto de modificación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, entre el 28 de abril de 2017 y el 30 de mayo de 2017, para comentarios de las

entidades antes de su aprobación definitiva, sin que en esa oportunidad se recibieran observaciones sobre la situación planteada en la consulta.

En consecuencia, esta solicitud solo es posible evaluarla cuando se efectuó una nueva actualización al marco normativo para entidades de gobierno, por cuanto no es viable que a través de la doctrina contable pública se emita un concepto eliminando el requerimiento de la norma sobre la existencia de un acto administrativo para el reconocimiento de bienes históricos y culturales, como tampoco se puede determinar que la vida útil de los bienes de arte y cultura sea indefinida por cuanto el marco normativo para entidades de gobierno solo contempla este aspecto en el caso de los intangibles cuando no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil.

No obstante, para el caso de los bienes de arte y cultura que aunque cumplan con las características de bienes históricos y culturales, cuando los mismos no cuenten con un acto administrativo que los catalogue como tal y por tanto deban reconocerse como propiedades, planta y equipo, para efectos de la depreciación, corresponde aplicar lo señalado en el concepto N°20182000004081 mencionado en las consideraciones, el cual es aplicable al caso por usted consultado y se anexa copia.

CONCEPTO No. 20182000022381 DEL 10-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público
	SUBTEMAS	Reconocimiento y medición de los terrenos y edificaciones destinados a proyectos de infraestructura

Doctor
JUAN CARLOS GONZÁLEZ REYES
Profesional especializado
Municipio de Pereira
Pereira - Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550005330-2, del 07 de diciembre de 2017, mediante la cual plantea que en concordancia con el Régimen de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución No.

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1114

Compilación a 31 de diciembre de 2018

354 de 2007, es posible evidenciar a través de la doctrina contable pública de la Contaduría General de la Nación expedida a la fecha, pronunciamientos en diferentes conceptos, respecto a la adquisición de predios, cuando estos se componen de terreno y edificación, y que dichos predios formarán parte de un proyecto nuevo de infraestructura de transporte y que a su vez, lo correspondiente a la edificación será demolida, éste valor se tendrá en cuenta como un mayor del terreno; como por ejemplo, el Concepto No. 20152000035001 del 28 de agosto 08 de 2015, entre otros.

En el desarrollo de un proyecto nuevo de infraestructura vial, la adquisición predial surge conforme a la Ley de Infraestructura No. 1682 de 2013, que en su Capítulo 1 trata todo lo correspondiente a Gestión y Adquisición Predial. Así mismo, en su artículo 19 expresa que, “Definir como un motivo de utilidad pública e interés social la ejecución y/o desarrollo de proyectos de infraestructura del transporte a los que se refiere esta ley, así como el desarrollo de las actividades relacionadas con su construcción, mantenimiento, rehabilitación o mejora, quedando autorizada la expropiación administrativa o judicial de los bienes e inmuebles urbanos y rurales que se requieran para tal fin, de conformidad con el artículo 58 de la Constitución Política”.

En el Artículo 3 de la Resolución No. 0898 de 2014, expedida por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi - IGAC, la cual reglamentó los artículos 23 y 37 de la misma Ley 1682, se estipula las diferentes definiciones de la norma, y por tanto, define la Expropiación como “Etapa del proceso de adquisición predial por motivos de utilidad pública e interés social, que se utiliza cuando no se logra un acuerdo formal para la enajenación voluntaria, en los términos y condiciones previstos en la Ley 1682 de 2013, o cuando éste es incumplido por el promitente vendedor”. Igualmente define la Enajenación Voluntaria como la “Etapa del proceso de adquisición predial por motivos de utilidad pública e interés social, en virtud de la cual, previo acuerdo de voluntades, se logra la transferencia del respectivo mediante la suscripción de un contrato de compra venta por escritura pública debidamente registrada”.

Todo lo expuesto anteriormente en conjunto con el Capítulo 1 de la Ley 1682 de 2013, evidencia un complejo proceso de gestión y adquisición predial, el cual se define a través de una negociación con el promitente vendedor del bien inmueble y del cual se refleja con mucha antelación que dicha adquisición de predios se realizará con el único fin de ejecutar un proyecto de infraestructura de transporte, que normalmente se verá manifestado en un activo como es un bien de uso público, es decir una red vial, entre otros.

Así las cosas, y acorde a la Resolución No. 533 de 2015 expedida por la Contaduría General de la Nación, donde en el Marco Conceptual estipula como características cualitativas de la información financiera, unas características fundamentales, enmarcadas en la relevancia y la representación fiel, se contempla que “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”.

En virtud del párrafo anterior, la adquisición de predios que nace de proyectos de infraestructura de transporte, se deberá reconocer como bienes de uso público con el Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno y según las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; ya que el reconocimiento que estipula la norma expresa que “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”. Así mismo manifiesta que “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”.

También es posible evidenciar que en la medición inicial de la misma norma, se contempla: “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.” Nótese que la medición inicial contempla una medición por el costo y éste mismo comprende diferentes factores, los cuales son interpretados por el Municipio de Pereira, tal como sigue a continuación:

1. “Medición por el costo”: este debe comprender todos los importes de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, para el desarrollo del proyecto de infraestructura de transporte.
2. “Valor de adquisición de terrenos”: La norma solo hace referencia única y exclusivamente al valor del terreno.
3. “Todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad”: según este factor que contempla la normatividad expuesta, es posible deducir que puede haber costos directos que hacen parte de la construcción del activo, para que quede en las condiciones de operación del mismo, entonces ya que la razón de ser, de la adquisición predial surge realmente de la ejecución del proyecto de infraestructura de transporte y por ende los predios se adquieren única y exclusivamente para la construcción del activo, el cual seguramente termine en una red de infraestructura, u otros, es decir un bien de uso público.

En este sentido, el Municipio de Pereira en concordancia con el Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, considera pertinente que la Contaduría General de la Nación realice un análisis profundo con respecto a la gestión y adquisición predial, para los proyectos de infraestructura de transporte, enmarcados en la Ley 1682 de 2013, con el fin de darle el enfoque adecuado al reconocimiento y medición de los predios que se adquieren conforme a dicha normatividad y que además se cumpla a cabalidad con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; así mismo con las características fundamentales, como por ejemplo la representación fiel; para lo cual dicha información financiera debe representar fielmente los hechos económicos, por tanto esta adquisición predial pueda reflejar la realidad financiera de la operación económica.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre las siguientes inquietudes:

1. ¿Por qué entonces, según los conceptos actuales de la CGN, si en la adquisición de predios que realmente surgen de la necesidad de ejecutar los proyectos de infraestructura de transporte; y cuando en uno o varios predios se componen de terreno y edificación, debo de reconocer y medir, dichos predios como un terreno, por el valor del mismo terreno e incrementando su valor con la construcción, ya que en todos los casos ésta debe ser demolida, para dar paso al proyecto de infraestructura de transporte?
2. ¿Por qué el Municipio de Pereira, en la adquisición predial, no puede reconocer y medir dichos predios que se compongan de terreno y edificación; como: a) un terreno bien de uso público en construcción, por su importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagado, b) una construcción que será demolida y la cual, para el Municipio de Pereira, debe reconocerse por su importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagado, como un mayor valor del proyecto de infraestructura de transporte?

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, plantea 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.

4.1.1. 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 del texto).”

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, establece en su Capítulo I - Activos, que:

“(...) ”

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

2. 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.

3. Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público, se reconocerán por separado.

4. 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. El mejoramiento y rehabilitación son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos.

5. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. El mantenimiento y conservación son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

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.

7. 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.

8. 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.

9. 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.

10. Los bienes de uso público 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. 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.

(...) (subrayado fuera del texto).”

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, resulta preciso aclarar que los conceptos emitidos de forma previa, fueron elaborados bajo los criterios establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, los cuales pueden o no coincidir de forma parcial con los parámetros presentados en el nuevo Marco Normativo, razón por la cual las conclusiones planteadas en dichos conceptos pueden diferir de la argumentación expuesta.

Frente al tratamiento de los terrenos y edificaciones adquiridos con el objetivo de desarrollar proyectos de infraestructura, es importante tener en cuenta que de acuerdo a lo establecido en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, en la medición inicial de los bienes de uso público, se incluye, entre otros conceptos el costo de los terrenos adquiridos, los cuales pueden incluir el valor de las construcciones que sobre ellos se encuentren, cuando estas últimas no incorporen potencial de servicios por sí mismas y cuya demolición se requiere para realizar las obras previstas, toda vez que constituyen un costo directamente atribuible a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad, constituyéndose así en un mayor valor del bien de uso público.

Para efectos de su clasificación, y considerando que la intención de la entidad será el desarrollar un proyecto de infraestructura, el valor total del predio será reconocido como terreno, considerando que según el Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno, requiere que los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público, se reconozcan por separado.

CONCEPTO No. 20182000026901 DEL 10-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público
	SUBTEMAS	Separación de los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público

Doctor
GERARDO SANTAMARÍA BORDA
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550001806-2, de fecha 24 de abril de 2018, mediante el cual, en ejercicio del derecho de petición que consagra el artículo 23 de la Constitución Nacional y las disposiciones pertinentes del Código Contencioso Administrativo, solicita un concepto frente a la situación que se plantea a continuación:

“En fecha junio 15 de 2017, la Contaduría General de la Nación, emitió CONCEPTO No. 20172000030941 donde preceptúa sobre las ventajas sustanciales que tendrá el Distrito Capital sobre los bienes usufructuados por la colectividad y que conforman el espacio público, los cuales están bajo responsabilidad de la entidad, incluidos los riesgos y ventajas sustanciales y de manera taxativa indica “Los terrenos que hacen parte de los bienes de uso público no se separan de la infraestructura construida sobre los mismos”.

Para el Instituto Nacional de Vías, representa un costo y esfuerzo significativo separar los terrenos de los Bienes de Uso Público construidos sobre los mismos por los años 2010 y anteriores, por cuanto requeriría de estudios especializados que determinen, de acuerdo a las características de las diferentes vías, el valor de sus terrenos; para efectos de lo anterior, se requiere de una asignación de recursos económicos importantes para contratar a los expertos idóneos que realicen dichos estudios y la entidad no dispone de dichos recursos. (...)”

Con fundamento en lo anterior y en atención a que el Instituto Nacional de Vías tiene importantes limitaciones para separar contablemente los terrenos en el caso de las infraestructuras de transporte (vías vehiculares, puentes, etc.) construidas con anterioridad al periodo contable 2010, se pregunta lo siguiente:

¿El INVIAS podrá acogerse a lo señalado por la CGN en las conclusiones del concepto No. 20172000030941, y no separar los terrenos de los bienes de uso público construido sobre los mismos?

CONSIDERACIONES

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)

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 N° 484 de 2017, la cual modificó las normas que se anexaron a la Resolución N 533 de 2015, señala:

“11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.
2. 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.
3. Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público, se reconocerán por separado.

(...)

11.3 Medición posterior

(...)

14. Para las partidas de bienes de uso público que se consideren materiales, la entidad distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del bien de uso público y pueden estar constituidas por piezas, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de bienes de uso público que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

15. Si una parte significativa tiene una vida útil y un método de depreciación que coinciden con la vida útil y el método utilizado para otra parte significativa del mismo elemento, la entidad podrá agrupar ambas partes para determinar el cargo por depreciación. Si una parte del bien de uso público no tiene un costo significativo, la entidad podrá agruparla con el resto del elemento para el cálculo de la depreciación.” (Subrayados fuera de texto)

Al respecto, la Contaduría General de la Nación CGN, en el numeral 2 del Concepto No. 20172000030941 de fecha 15 de junio de 2017, dirigido a doctora Halma Zoe Fernández Gómez, Subdirectora Administrativa, Financiera y de Control Disciplinario del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público del D.C. (DADEP), señaló lo siguiente:

“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. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado por la CGN en el Capítulo I, numeral 11.1, párrafo 3, de las normas que deben aplicar las entidades de gobierno, dispuestas como anexo en la Resolución N° 484 de 2017, la cual modificó las normas anexas a la Resolución 533 de 2015, lo cual hace referencia al reconocimiento de los bienes de uso público, los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público deben reconocerse por separado, tal como se le indicó al DADEP en el numeral 2 de las conclusiones del concepto 20172000030941 de fecha 15 de junio de 2017.

Lo anterior se complementa con lo dispuesto en el numeral 11.3 de la norma antes citada, sobre bienes de uso público, párrafos 14 y 15, donde la CGN señala que, para las partidas que se consideren materiales, la entidad debe distribuir el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y depreciarlas en forma separada.

Estas partes significativas son aquellas que se conocen como componentes del bien de uso público y pueden estar constituidas por piezas, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. Como consecuencia de lo anterior, si una parte significativa tiene una vida útil y un método de depreciación que coinciden con la vida útil y el método utilizado para otra parte significativa del mismo elemento, la entidad podrá agrupar ambas partes para determinar el cargo por depreciación. Si una parte del bien de uso público no tiene un costo significativo, la entidad podrá agruparla con el resto del elemento para el cálculo de la depreciación.

Por lo anterior, teniendo en cuenta las restricciones y limitaciones que se le presentan al INVIAS para separar los bienes de uso público por componentes, incluidos los terrenos, corresponde a esta entidad lo siguiente:

1. Definir, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de bienes de uso público que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.
2. Formular y ejecutar un plan de acción de mediano plazo, en el que se señalen las actividades a realizar, los recursos y los responsables de adelantar identificación, valoración y separación de los diferentes componentes que conforman los bienes de uso público.

3. Revelar en las notas a los estados contables la situación correspondiente, el plan de acción adelantado por la entidad para eliminar el problema planteado y el grado de avance en el desarrollo del mismo.

4. En la medida en que la entidad vaya subsanando la situación, deberá efectuar los ajustes correspondientes, atendiendo para ello lo señalado en el numeral 4.3 Corrección de errores de periodos anteriores, de la Norma sobre políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, dispuesta por la CGN en el numeral 4, Capítulo VI, de las normas antes señaladas.

Por otra parte, es pertinente aclarar que infortunadamente en la doctrina compilada del año 2017, se incorporó un texto preliminar, el cual fue ajustado, dando origen al concepto 20172000030941 del 15 de junio de 2017 que oficialmente se expidió al DADEP, en el cual se afirmó "(...). Los terrenos que hacen parte de los bienes de uso público se reconocen por separado de la infraestructura construida sobre los mismos." (Se adjunta copia del concepto definitivo).

CONCEPTO No. 20182000054151 DEL 17-10-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público. Bienes históricos y culturales. Propiedades de inversión. Transferencias.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de erogaciones ejecutadas por empresas públicas o por entidades de gobierno para la construcción o mantenimiento de infraestructuras o bienes controlados por otras entidades de gobierno. Reconocimiento de bienes e ingresos en desarrollo de contratos de Administración, Mantenimiento y Aprovechamiento Económico del Espacio Público, ordenados en desarrollo del Decreto Distrital 356 de 2013. Procedimiento contable cuando se determina el cambio de uso de un activo.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros gastos diversos.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de erogaciones no capitalizables ejecutadas en desarrollo de infraestructuras de uso público o por restauraciones de los bienes históricos y culturales que son controladas por entidades de gobierno.

Doctora
 MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO
 Contadora General de Bogotá D.C.
 Secretaría Distrital de Hacienda
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación CGN con el N° 2018550003636-2 de fecha 6 de septiembre de 2018, en la que solicita a la CGN emitir un concepto frente a los siguientes cuestionamientos:

1. ¿Es factible que las empresas públicas reconozcan transitoriamente en sus activos las erogaciones ejecutadas por su cuenta y riesgo, en desarrollo de la construcción de infraestructuras de uso público que se encuentran en curso o para el mejoramiento y rehabilitación de este tipo de bienes, incluidas las restauraciones de los bienes históricos y culturales?
2. En qué hechos se prevé la afectación débito de las cuentas 8367- Bienes de uso público y 8366- Bienes Históricos y Culturales, bajo la dinámica establecida en los catálogos de las Empresas como: “El valor de los bienes adquiridos a cualquier título”?
3. ¿Cuál es el tratamiento contable de las inversiones realizadas por las empresas públicas en el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público?
4. ¿Cuál es el tratamiento contable de las inversiones realizadas por entidades de gobierno en el mantenimiento o conservación de activos de otra entidad de gobierno diferente,

incluidos los bienes de uso público, bienes históricos y culturales, o propiedades, planta y equipo, entre otros?

5. ¿Cuál es el procedimiento contable cuando se determina el cambio de uso de un bien de uso público?

6. ¿Cuál es el procedimiento contable cuando se requiere reclasificar un activo entre propiedades de inversión e inventarios?

8. Considerando que las normas para Entidades de Gobierno y Empresas que no cotizan en el mercado de valores, no han contemplado expresamente la reclasificación de Propiedades planta y equipo a Inventarios y viceversa ¿Procederá en estos casos la reclasificación del valor en libros como el nuevo costo? ¿o se requiere de una nueva medición?

7. ¿Cuál es el tratamiento contable de los contratos de aprovechamiento económico del espacio público en Bogotá, D.C.? ¿Cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento del mejoramiento o rehabilitación de los bienes entregados? ¿Cómo deben reconocerse los ingresos percibidos?

CONSIDERACIONES

1. Marco normativo en relación al espacio público

De acuerdo con su definición legal, los bienes de uso público, como las calles, plazas, puentes y caminos pertenecen a la República y su uso corresponde a todos los habitantes de un territorio (*Así lo dispone el artículo 674 del Código Civil*).

Ahora bien, la Ley de Reforma Urbana - Ley 9ª de 1989 - incorporó al ordenamiento jurídico la noción legal del espacio público, la cual, a su vez fue complementada por la Ley de Desarrollo Territorial - Ley 388 de 1997 -, en los siguientes términos:

“Artículo 5º Ley 9ª de 1989 (LEY DE REFORMA URBANA). Entiéndase por espacio público el conjunto de inmuebles públicos y los elementos arquitectónicos y naturales de los inmuebles privados, destinados por su naturaleza, por su uso o afectación a la satisfacción

de necesidades urbanas colectivas que trascienden, por tanto, los límites de los intereses individuales de los habitantes.

Así, constituyen el espacio público de la ciudad las áreas requeridas para la circulación, tanto peatonal como vehicular, las áreas para la recreación pública, activa o pasiva, para la seguridad y tranquilidad ciudadana, las franjas de retiro de las edificaciones sobre las vías, fuentes de agua, parques, plazas, zonas verdes y similares, las necesarias para la instalación y mantenimiento de los servicios públicos básicos, para la instalación y uso de los elementos constitutivos del amoblamiento urbano en todas sus expresiones, para la preservación de las obras de interés público y de los elementos históricos, culturales, religiosos, recreativos y artísticos, para la conservación, y preservación del paisaje y los elementos naturales del entorno de la ciudad, los necesarios para la preservación y conservación de las playas marinas y fluviales, los terrenos de bajamar, así como de sus elementos vegetativos, arenas y corales y, en general, por todas las zonas existentes o debidamente proyectadas en las que el interés colectivo sea manifiesto y conveniente y que constituyen, por consiguiente, zonas para el uso o el disfrute colectivo”.

El Artículo 117 de la Ley 388 de 1997 (Ley de desarrollo territorial), adicionó el artículo 5º de la Ley 9ª de 1989, con el siguiente párrafo:

“Párrafo. El espacio público resultante de los procesos de urbanización y construcción se incorporará con el sólo procedimiento de registro de la escritura de constitución de la urbanización en la Oficina de Instrumentos Públicos, en la cual se determinen las áreas públicas objeto de cesión y las áreas privadas, por su localización y linderos. La escritura correspondiente deberá otorgarse y registrarse antes de la iniciación de las ventas del proyecto respectivo”.

En su acepción más sencilla, el espacio público lo constituyen las vías, los parques (en sus distintas escalas), las plazas y plazoletas, las zonas verdes en general, las zonas verdes y comunales, los controles ambientales, entre otros elementos del espacio público que se encuentran desagregados en el antiguo artículo 5º del Decreto Reglamentario 1504 de 1998, actual artículo 2.2.3.1.5 del Decreto Reglamentario N° 1077 de 2015.

Los bienes de uso público forman parte del concepto genérico de espacio público, son bienes inmuebles integrantes de la propiedad pública, cuyo dominio pertenece a la República (en la actualidad, léase las Entidades Territoriales), pero cuyo uso pertenece a todos los habitantes de un territorio, esto es, tienen una destinación al uso común, reiterando que, en los términos del Artículo 63 de la Constitución Política, son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Se recuerda que el artículo 674 del Código Civil define los bienes de uso público, señalando:

Artículo 674.- “Se llaman bienes de la unión aquellos cuyo dominio pertenece a la República.

Si además su uso pertenece a todos los habitantes de un territorio, como el de calles, plazas, puentes y caminos, se llaman bienes de la unión de uso público o bienes públicos del territorio.

Los bienes de la unión cuyo uso no pertenece generalmente a los habitantes, se llaman bienes de la unión o bienes fiscales”. (Subrayados fuera de texto)

El Decreto 1077 de 2015 (Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Vivienda, Ciudad y Territorio), respecto a las zonas de cesión, establece lo siguiente:

ARTÍCULO 2.2.6.1.4.6 Incorporación de áreas públicas. El espacio público resultante de los procesos de urbanización, parcelación y construcción se incorporará con el solo procedimiento de registro de la escritura de constitución de la urbanización en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, en la cual se determinen las áreas públicas objeto de cesión y las áreas privadas, por su localización y linderos. La escritura correspondiente deberá otorgarse y registrarse antes de la iniciación de las ventas del proyecto respectivo.

En la escritura pública de constitución de la urbanización se incluirá una cláusula en la cual se expresará que este acto implica cesión gratuita de las zonas públicas objeto de cesión obligatoria al municipio o distrito. Igualmente se incluirá una cláusula en la que se manifieste que el acto de cesión está sujeto a condición resolutoria, en el evento en que las obras y/o dotación de las zonas de cesión no se ejecuten en su totalidad durante el término de vigencia de la licencia o su revalidación. Para acreditar la ocurrencia de tal condición bastará la certificación expedida por la entidad municipal o distrital responsable de la administración y mantenimiento del espacio público acerca de la no ejecución de las obras y/o dotaciones correspondientes. En este caso se entenderá incumplida la obligación de entrega de la zona de cesión y, por tanto, no se tendrá por urbanizado el predio.

La condición resolutoria se hará efectiva una vez verificado el procedimiento previsto en el artículo siguiente del presente decreto.

El urbanizador tendrá la obligación de avisar a la entidad municipal o distrital responsable de la administración y mantenimiento del espacio público acerca del otorgamiento de la escritura de constitución de la urbanización. El Registrador de Instrumentos Públicos abrirá los folios de matrícula que correspondan a la cesión en los que figure el municipio o distrito como titular del dominio.

Corresponderá a los municipios y distritos determinar las demás condiciones y procedimientos para garantizar que a través de la correspondiente escritura pública las áreas de terreno determinadas como espacio público objeto de cesión obligatoria ingresen al inventario inmobiliario municipal o distrital. (Decreto 1469 de 2010, art. 58)

ARTÍCULO 2.2.6.1.4.7 Entrega material de las áreas de cesión. La entrega material de las zonas objeto de cesión obligatoria, así como la ejecución de las obras y dotaciones a cargo del urbanizador sobre dichas zonas, se verificará mediante inspección realizada por la entidad municipal o distrital responsable de la administración y mantenimiento del espacio público.

La diligencia de inspección se realizará en la fecha que fije la entidad municipal o distrital responsable de la administración y mantenimiento del espacio público, levantando un acta de la inspección suscrita por el urbanizador y la entidad municipal o distrital competente. La solicitud escrita deberá presentarse por el urbanizador y/o el titular de la licencia a más tardar, dentro de los seis (6) meses siguientes al vencimiento del término de vigencia de la licencia o de su revalidación, y se señalará y comunicará al solicitante la fecha de la diligencia, dentro de los cinco (5) días siguientes a partir de la fecha de radicación de la solicitud.

El acta de inspección equivaldrá al recibo material de las zonas cedidas, y será el medio probatorio para verificar el cumplimiento de las obligaciones a cargo del urbanizador establecidas en la respectiva licencia. En el evento de verificarse un incumplimiento de las citadas obligaciones, en el acta se deberá dejar constancia de las razones del incumplimiento y del término que se concede al urbanizador para ejecutar las obras o actividades que le den solución, el que en todo caso no podrá ser inferior a quince (15) días hábiles. Igualmente se señalará la fecha en que se llevará a cabo la segunda visita, la que tendrá como finalidad verificar que las obras y dotaciones se adecuaron a lo establecido en

la licencia, caso en el cual, en la misma acta se indicará que es procedente el recibo de las zonas de cesión.

Si efectuada la segunda visita el incumplimiento persiste, se hará efectiva la condición resolutoria de que trata el artículo anterior y se dará traslado a la entidad competente, dentro de los tres (3) días hábiles siguientes, para iniciar las acciones tendientes a sancionar la infracción en los términos de la Ley 810 de 2003 o la norma que la adicione, modifique o sustituya.

PARÁGRAFO 1. En el acto que otorgue la licencia se dejará manifestación expresa de la obligación que tiene el titular de la licencia de solicitar la diligencia de inspección de que trata este artículo.

PARÁGRAFO 2. En las urbanizaciones por etapas, la ejecución de las obras y dotaciones a cargo del urbanizador se hará de manera proporcional al avance del proyecto urbanístico. Los municipios y distritos establecerán los mecanismos y procedimientos para asegurar el cumplimiento de las obras y dotaciones a cargo del urbanizador. (Negrilla y Subrayado fuera de texto)

2. Consideraciones respecto de los contratos de Administración, Mantenimiento y Aprovechamiento Económico del Espacio Público

El Decreto Distrital 456 de 2013, "Por el cual se adopta el Marco Regulatorio del Aprovechamiento Económico del Espacio Público en el Distrito Capital de Bogotá", en sus consideraciones señala que la "Ley 9a de 1989, en su artículo 7, consagra la facultad que tienen los municipios para contratar con entidades privadas la administración, mantenimiento y aprovechamiento económico de los bienes de uso público. (...)."

También se indica que "el Decreto Nacional 1504 del 4 de agosto de 1998, en su artículo 18, prevé la posibilidad que los municipios y distritos puedan contratar con entidades privadas la administración, el mantenimiento y el aprovechamiento económico del espacio público, sin que se impida a la ciudadanía su uso, goce, disfrute visual y libre tránsito.

(...)

Que los precios públicos, en virtud de lo conceptuado por la Corte Constitucional en la sentencia C-927 de 2006, parten de la entrega por parte del Estado de un bien o el préstamo

de un servicio frente a los cuales es posible obtener una retribución. Dicha obligación a retribuir surge de una relación eminentemente contractual o voluntaria fundada en el postulado de la autonomía de la voluntad.”

El citado Decreto Distrital 456 de 2013, en su parte resolutive, señala lo siguiente:

Artículo 4o.- PRINCIPIOS. Es principio fundante del aprovechamiento económico del espacio público velar por la protección de la integridad del espacio público y por su destinación al uso común, el cual prevalece sobre el interés particular. Además, deberán observarse los siguientes principios:

(...)

Sostenibilidad y mantenimiento: El aprovechamiento económico del espacio público debe generar recursos para mantener y preservar el espacio público existente en la ciudad, respetando su integridad, uso común, libre acceso y preservando los valores ambientales.

Artículo 5o FINES. Son fines del presente Marco, los siguientes:

(...)

e) Generar, organizar y concentrar las fuentes de financiación que contribuyan a la producción, ampliación, mantenimiento y conservación del espacio público.

(..)

Artículo 6o.- GLOSARIO. Para efectos del MRAEEP, se adoptan las siguientes definiciones, de conformidad con las normas vigentes:

6.6.- Aprovechamiento económico del espacio público: Es la realización de actividades con motivación económica en los elementos constitutivos y complementarios del espacio público del Distrito Capital, previa autorización de las entidades administradoras y/o gestoras competentes.

6.7.- Aprovechadores de espacio público o usuarios finales: Las entidades públicas o privadas, personas naturales o jurídicas, que desarrollan actividades económicas en el espacio público de la ciudad, de conformidad a las autorizaciones dadas por la entidad pública competente por medio del instrumento de administración del espacio público correspondiente.

(..)

6.10.- Contratos de Administración, Mantenimiento y Aprovechamiento Económico del Espacio Público. Son los actos jurídicos generadores de obligaciones suscritos entre la respectiva Entidad Distrital Administradora del Espacio Público y/o Gestoras y una persona natural o jurídica, previsto por el ordenamiento jurídico, cuyo objeto es conceder el uso, goce y disfrute de uno o varios espacios públicos susceptibles de ser entregados en administración, mantenimiento y aprovechamiento económico, según las normas legales vigentes.

Respecto de la entrega de bienes de uso público a terceros por parte de las entidades de gobierno, se pronunció el Consejo de Estado, mediante fallo proferido a través de Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Radicación 250002326000199602240-0, expediente 20523 de 2012, en el cual se señaló:

“Ahora, debe anotarse que, en el contrato de arrendamiento, el arrendador se obliga no sólo a entregar al arrendatario la cosa arrendada y a mantenerla en estado de servir para el fin que ha sido entregada, sino que también se obliga a “librar al arrendatario de toda turbación o embarazo en el goce de la cosa arrendada”, tal como lo dispone el artículo 1982 del Código Civil; por tal razón, el arrendamiento no puede recaer sobre los bienes de uso público, pues si una de las características fundamentales de este tipo de cosas corporales es que su uso y goce pertenecen en común a todos los integrantes de la colectividad, sin ninguna discriminación, en forma directa, libre, impersonal, individual o colectivamente, el arrendador se encontraría en imposibilidad jurídica de garantizar el uso y goce exclusivo de la cosa a favor del arrendatario, porque ello implicaría que terceros ajenos a la convención, es decir, los miembros de la comunidad no pudieran usar y gozar del bien que, precisamente, está destinado al uso público.

(...)

Lo anterior implica que, cuando el objeto del arrendamiento está constituido por un bien de uso público, el contrato así celebrado se encuentra viciado de objeto ilícito, en los términos del artículo 1519 del C.C., pues, cuando la entidad pública se obliga a entregar un bien de uso público a un particular para su uso y goce exclusivo, contraviene el orden constitucional y el derecho público de la Nación, en los términos de los artículos 63 de la Constitución Política, 674 del Código Civil y 5 de la Ley 9 de 1989.

(...)

Por lo anterior, los bienes de uso público, no pueden ser entregados en arrendamiento. Así lo ha entendido en distintas oportunidades la jurisprudencia de esta Corporación (Cfr. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, sentencia del 11 de noviembre de 1999, exp. 5286 y de la Sección Tercera, sentencias del 16 de febrero de 2001, exp. 16596, del 6 de julio de 2005, exp. 12.249 y del 18 de marzo de 2010, exp. 14.390.) y así lo ha precisado la Corte Constitucional (Corte Constitucional, sentencia SU-360 del 19 de noviembre de 1999).

(...)

Ahora, a partir de la definición contenida en el numeral 4 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, se puede afirmar que la concesión constituye un tipo contractual dirigido a obtener el concurso de la inversión privada, con el ánimo de optimizar, facilitar y acelerar la satisfacción de los servicios públicos, la construcción de obras o la explotación de bienes a cargo del Estado. Este contrato tiene las siguientes características: i) la entidad de derecho público encomienda al concesionario la prestación, operación, explotación, organización o gestión (total o parcial) de un servicio público o la construcción, explotación o conservación, total o parcial, de obras o bienes destinados al servicio o al uso público ii) en ambos casos comprende las actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio iii) el concesionario asume los riesgos derivados de la actividad, lo cual implica que debe conseguir los recursos técnicos y financieros para prestar el servicio, ejecutar o explotar la obra o el bien y los invierte, además, por su cuenta y riesgo (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, sentencia del 18 de marzo de 2010, exp. 14.390) iv) la entidad concedente ejerce el control y vigilancia del concesionario, v) el concesionario tiene derecho a recibir una contraprestación, que puede ser pactada por las partes contratantes bajo cualquier modalidad, incluso, puede consistir

en derechos, tasas, valorización o participación en la explotación del bien, vi) el concesionario asume la condición de colaborador de la administración en el cumplimiento de los fines estatales, vii) conlleva la inclusión virtual de las cláusulas excepcionales al derecho común y la cláusula especial de reversión respecto de los bienes directamente afectados a la concesión, viii) adicionalmente, el objeto del contrato de concesión puede versar sobre actividades cuyo monopolio detenta el Estado (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, sentencia del 18 de marzo de 2010, exp. 14.390).” (Subrayados fuera de texto)

3. Consideraciones con respecto a la regulación contable pública

3.2. Marco normativo contable aplicable en las entidades de gobierno.

El Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución 533 de 2015, en el numeral 6.1.1 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera, dispuesto como anexo a la Resolución 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. (...)”

Respecto del costo como criterio de medición de los activos, el numeral 6.3.4.1. señala lo siguiente:

“(...). Por el contrario, el valor de un activo se puede incrementar para reflejar el costo de adiciones y mejoras.

El costo, como criterio de medición de los servicios, refleja el valor de los recursos empleados (activos adquiridos o desarrollados) que se consumen en la prestación de los servicios. El costo, generalmente, proporciona un vínculo directo con las transacciones efectivamente realizadas por la entidad.

(...); pero si un activo es adquirido en una transacción sin contraprestación, el costo no proporcionará información sobre la capacidad de operación; por esta razón, se deben emplear otros criterios para reconocer activos en estas circunstancias.

De otro lado, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, en el Capítulo I Activos, en los numerales 11.1 y 11.2, referido al reconocimiento y medición inicial de los bienes de uso público, se dispone:

- “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.

(...)

4. 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. (...).

5. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. (...).

11. 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.

(...)

11.4. 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.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el numeral 12.1., que hace referencia al reconocimiento de los bienes históricos y culturales, señala:

“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.

(...)

14.4. Reclasificaciones

17. Las reclasificaciones desde y hacia propiedades de inversión se tratarán de la siguiente forma:

18. Para la reclasificación entre propiedades de inversión y propiedades, planta y equipo, el valor en libros del activo en esa fecha será el valor en libros del activo en la nueva clasificación. En consecuencia, la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas no serán eliminadas. A partir de esta fecha, la entidad aplicará los requisitos que la norma correspondiente le exija.

19. Para la reclasificación entre propiedades de inversión e inventarios, el valor en libros del activo en la fecha de reclasificación será el costo del activo en la nueva clasificación. A partir de esta fecha, la entidad aplicará los requerimientos que la norma correspondiente le exija.”
(Subrayados fuera de texto)

De otro lado, 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, en el Capítulo IV INGREOS, numeral 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN, en referencia a las subvenciones, se señala lo siguiente:

“2.1 Reconocimiento

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

De otro lado, las citadas normas que deben aplicar las entidades de gobierno, dispuestas en el anexo de la Resolución Nº 484 de 2017, mediante la cual fueron modificadas las que se anexaron a la Resolución 533 de 2015, en el numeral 1, Capítulo V - Otras Normas, en relación con los acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, que en este caso sería una entidad distrital, señalan lo siguiente:

“1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente, o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado.

2. Los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

a. 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.

(...)

1.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

7. 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.

8. Como contraprestación, de conformidad con los términos del acuerdo, la entidad concedente puede compensar al concesionario por el activo que proporcione o por la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (pasivo financiero) o b) cediendo al concesionario el derecho a obtener ingresos producto de la explotación del activo en concesión o de otro activo generador de ingresos (cesión de derechos de explotación al concesionario).

(...)

1.2.2. Tratamiento contable de cesión de derechos de explotación al concesionario

14. 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.

15. La entidad concedente amortizará el pasivo diferido y reconocerá un ingreso, para lo cual tendrá en cuenta el plazo del acuerdo de concesión. Cuando el plazo corresponda a un periodo fijo de explotación, la amortización del pasivo diferido se realizará, de manera lineal, durante el plazo convenido. Por su parte, cuando el plazo corresponda a un periodo variable de explotación, dado que la finalización del acuerdo de concesión depende de una variable (por ejemplo, nivel de ingresos o kilómetros recorridos), el pasivo diferido se amortizará en función de dicha variable.

1.3. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión

20. (...). Por su parte, si la entidad concedente compensa al concesionario a través de la cesión de los derechos a obtener ingresos por la explotación del activo en concesión o de otro activo que genere ingresos, reconocerá como ingreso únicamente la amortización del pasivo diferido, por tanto, no reconocerá ingresos y gastos generados por la operación y mantenimiento del activo.

21. En los acuerdos de concesión en los cuales se compense al concesionario a través de la cesión de los derechos a obtener ingresos por la explotación del activo en concesión y parte de estos ingresos deban ser transferidos como contraprestación a la entidad concedente, esta reconocerá un ingreso por la amortización del pasivo diferido y, adicionalmente, reconocerá un ingreso por los recursos a recibir del concesionario.

22. En el caso de que los activos en concesión se entreguen únicamente para operación o mantenimiento, se reconocerán los ingresos y gastos asociados en el periodo en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar.” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, las normas antes citadas, en el Capítulo IV - Ingresos, en el numeral 2.1.3, Ingresos por el uso de activos por parte de terceros, señala lo siguiente:

“2.1.3, Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

10. Se reconocerán como ingresos derivados del uso de activos de la entidad por parte de terceros, los intereses, las regalías o derechos de explotación concedidos, los arrendamientos, y los dividendos o participaciones, entre otros.

11. Los ingresos por el uso de activos por parte de terceros se reconocerán siempre que el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción. (...) (Subrayado fuera de texto)

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

El Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo a la Resolución N° 414 de 2014, con la cual expidió el Marco normativo contable que deben atender las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en el numeral 5. Principios de contabilidad pública, se señala:

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

También, en el numeral 6.1.1. del citado Marco conceptual, se define a los activos, indicando lo siguiente:

“6.1.1 Activos

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

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

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede

ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías. Por ejemplo, un activo se puede intercambiar por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir a los propietarios de la empresa, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o servicios que son vendidos por la empresa.

(...)

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

(...)

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento." (Subrayados fuera de texto)

También es necesario considerar lo establecido por la CGN en las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuestas como anexo de la Resolución N° 607 de 2016, mediante la cual se modificaron las que expidió la CGN mediante Resolución N° 414 de 2014, Capítulo I Activos, numeral 10.1. Reconocimiento de las Propiedades, planta y equipo, donde se señala lo siguiente:

“1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas vigente, que deben atender las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas, así:

“5424- SUBVENCIONES

Representa el valor de los recursos entregados a terceros, distintos de sus empleados, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.

Se Debita con: 1- El valor de la subvención causada.

Se Acredita con: 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

8367 - BIENES DE USO PÚBLICO

Descripción: Representa el valor de los bienes de uso público construidos o adquiridos por la empresa para el uso, goce y disfrute de la comunidad, los cuales no pueden ser reconocidos como activos dado que no es probable que generen beneficios económicos para la empresa.

Se Debita con: 1- El valor de los bienes de uso público adquiridos a cualquier título. 2 - El valor de los bienes de uso público construidos. 3-El valor de la rehabilitación o mejoramiento.

Se Acredita con: 1- El valor de los bienes que se entreguen o trasladen a otras entidades. 2- El menor valor del bien por daño físico.

8368 - 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 o adquiridos, y cuyo dominio y administración pertenece a la empresa, los cuales no pueden ser reconocidos como activos, dado que no es probable que generen beneficios económicos para la empresa.

Se Debita con: 1- El valor de los bienes históricos y culturales adquiridos a cualquier título. 2-El valor de las restauraciones, reconstrucciones, adiciones y mejoras.

Se acredita con: 1 - El valor de los bienes históricos y culturales que se trasladen a otras entidades. 2 - El valor de los bienes destruidos. 3 - El menor valor del bien por daño físico.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con fundamento en las consideraciones antes señaladas, a continuación, se responden los cuestionamientos planteados en la consulta:

1. ¿Es factible que las empresas públicas reconozcan transitoriamente en sus activos las erogaciones ejecutadas por su cuenta y riesgo, en desarrollo de la construcción de infraestructuras de uso público que se encuentran en curso o para el mejoramiento y rehabilitación de este tipo de bienes, incluidas las restauraciones de los bienes históricos y culturales?

Con independencia de su naturaleza jurídica, todas las inversiones realizadas por empresas públicas para la adquisición, construcción, mejoramiento o rehabilitación de bienes de uso público 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, no cumplen las condiciones esenciales para el reconocimiento como activos a cargo de este tipo de entidades, por cuanto no es probable que ese tipo de bienes generen beneficios económicos para las mismas en el futuro.

En el mismo sentido, las erogaciones que eventualmente realice una empresa pública para la restauración de bienes a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que la colectividad les reconoce como parte de su memoria e identidad, y que no están dispuestos para el uso por parte de la empresa, deben afectar los resultados del periodo en que se realicen, pues tampoco cumplen las condiciones para reconocerse como activos de esta.

Se excluye del tratamiento anterior, las inversiones realizadas por las empresas públicas en bienes de uso público e históricos y culturales que, desde la perspectiva de estas entidades, cumplan las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo o propiedades de inversión, deben reconocerse en estas clasificaciones de activos y, por tanto, se les aplicará la norma que corresponda.

Así las cosas, las inversiones realizadas por las empresas en infraestructuras de las cuales no se espera en el futuro un flujo de beneficios económicos, pero que cumplen las condiciones para el reconocimiento como activos por parte de las entidades de gobierno debido a su potencial de servicios futuros, deben reconocerse como gastos del periodo en curso en la subcuenta 589029 Bienes entregados sin contraprestación a entidades de gobierno, de la cuenta 580929 GASTOS DIVERSOS. Paralelamente, la entidad debitará la subcuenta que corresponda a la naturaleza del bienes adquiridos, construidos, desarrollados, mejorados o rehabilitados de las cuentas 8367 BIENES DE USO PÚBLICO u 8367 BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES y acreditará las subcuentas 891531 Bienes de uso público u 891532 Bienes históricos y culturales de la cuenta 8915 DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Tratándose de infraestructuras adquiridas o construidas por una empresa, que no cumple las condiciones requeridas para su reconocimiento como activos de la misma, procede la incorporación en la situación financiera de la entidad de gobierno encargada de la administración, mantenimiento y control de las mismas. Para que ello se dé oportunamente, es imprescindible el compromiso institucional de quienes ejecutan procesos técnicos y operativos, bajo el liderazgo de quienes representan legalmente a las entidades, suministrando oportunamente la información requerida por la entidad de gobierno para la incorporación correspondiente, de acuerdo con las políticas contables y operativas adoptadas por las entidades involucradas.

En tal sentido, mientras se recibe y acepta la información por parte de la entidad de gobierno receptora, la empresa mantendrá el reconocimiento de las obras realizadas en cuentas de orden. Una vez efectuado el trámite, la entidad de gobierno encargada del control del bien construido o intervenido, con base en la información suministrada por la empresa respectiva, incorporará a su situación financiera las inversiones realizadas mediante un débito en la subcuenta que corresponda a la naturaleza económica del activo por el monto invertido y acreditará la subcuenta 442807 Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428 OTRAS TRANSFERENCIAS.

Como consecuencia de lo anterior, concretada la entrega formal, la empresa debitará las subcuentas 891531 Bienes de uso público u 891532 Bienes históricos y culturales de la cuenta 8915 DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditará la subcuenta que corresponda a la naturaleza de los bienes adquiridos, construidos, desarrollados, mejorados o rehabilitados de las cuentas 8367 BIENES DE USO PÚBLICO u 8367 BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES.

Por otra parte, la cuenta de orden acreedora 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS será utilizada únicamente cuando la empresa reciba recursos procedentes de otras entidades a efectos de adelantar gestiones que implican responsabilidades de medios. En esta cuenta también se registrarán los bienes inmuebles de uso fiscal o público recibidos por las empresas para ser administrados por cuenta de una entidad de gobierno. Las adiciones o mejoras que eventualmente deba efectuar la empresa con sus propios recursos deberá reconocerse como se indica en el inciso cuarto de esta respuesta, es decir, en las cuentas de orden deudoras.

2. En qué hechos se prevé la afectación débito de las cuentas 8367- Bienes de uso público y 8366- Bienes Históricos y Culturales, bajo la dinámica establecida en los catálogos de las Empresas como: “El valor de los bienes adquiridos a cualquier título”?

La adquisición de bienes de uso público o históricos y culturales se dará, por ejemplo, como resultado de contratos de permuta, acuerdos de concesión o arrendamientos financieros donde se reciben bienes que incluyen componentes relacionados con ese tipo de activos, entre otras situaciones a considerar. Ahora bien, tratándose de las empresas públicas, las adquisiciones no será una transacción que ocurra con frecuencia; no obstante, para efectos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, se ha considerado la posibilidad que una empresa pública obtenga transitoriamente bienes de tal naturaleza económica.

3. ¿Cuál es el tratamiento contable de las inversiones realizadas por las empresas públicas en el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público?

Al respecto, y en atención a que en consultas anteriores la Secretaría Distrital de Hacienda ha manifestado situaciones que difieren en alguna medida, se hace necesario adelantar una mesa de trabajo para efectuar un pronunciamiento que aborde las diferentes modalidades que pueden presentarse en este tipo de eventos.

4. ¿Cuál es el tratamiento contable de las inversiones realizadas por entidades de gobierno en el mantenimiento o conservación de activos de otra entidad de gobierno diferente, incluidos los bienes de uso público, bienes históricos y culturales, o propiedades, planta y equipo, entre otros?

4.1. Entidad que realiza las obras públicas objeto de reconocimiento.

Cuando una entidad de gobierno deba efectuar el mejoramiento, rehabilitación o restauración de bienes que controla otra entidad de gobierno, ejecutados sin exigir contraprestación alguna a la entidad que controla el bien intervenido, deberá reconocer un gasto mediante un débito en la 542307 Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423 OTRAS TRANSFERENCIAS. Para tal efecto, oportunamente se deberá informar a la entidad correspondiente.

Cuando se trate de erogaciones por concepto de mantenimiento o conservación de tales bienes, cuando la entidad recíproca considere la necesidad del reconocimiento de ese tipo de gastos para efectos de representación fiel y el control estadístico, previa conciliación, la entidad ejecutora reconocerá un gasto mediante un débito en la 542390 Otras transferencias de la cuenta 5423 OTRAS TRANSFERENCIAS. Para efectos de lo anterior, se requiere suministrar la información y documentación necesaria para la contraparte pueda realizar el registro recíproco.

4.2. Entidad que controla el activo intervenido por otra entidad de gobierno.

En tanto que la entidad de gobierno que controla el activo intervenido, cuando obtenga la información y documentación correspondiente, reconocerá la ampliación, mejoramiento o rehabilitación por el costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la mejora o

rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, ello mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza del activo y un crédito en la subcuenta 442807 Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428 OTRAS TRANSFERENCIAS.

5. ¿Cuál es el procedimiento contable cuando se determina el cambio de uso de un bien de uso público?

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. En consecuencia, la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas no serán eliminadas. A partir de esta fecha, la entidad aplicará los requisitos que la norma correspondiente le exija.

6. ¿Cuál es el procedimiento contable cuando se requiere reclasificar un activo entre propiedades de inversión e inventarios?

Para la reclasificación entre propiedades de inversión e inventarios, el valor en libros del activo en la fecha de reclasificación será el costo del activo en la nueva clasificación. Así las cosas, en este caso el costo del activo hasta esa fecha, la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas se darán de baja en cuentas.

7. Considerando que las normas para Entidades de Gobierno y Empresas que no cotizan en el mercado de valores, no han contemplado expresamente la reclasificación de Propiedades planta y equipo a Inventarios y viceversa ¿Procederá en estos casos la reclasificación del valor en libros como el nuevo costo? o ¿se requiere de una nueva medición?

La reclasificación desde inventarios a la categoría propiedades, planta y equipo se encuentra regulado tanto en las normas para Entidades de Gobierno como para las Empresas que no cotizan en el mercado de valores. Tal evento se prevé en el párrafo 14 de la norma sobre propiedades, planta y equipo de ambos marcos normativos contables, únicamente cuando se trate de inventarios elaborados por la entidad, el cual se medirá por el costo de transformación.

Ahora bien, si se adquiere un inventario para la comercialización o para ser entregado gratuitamente a la comunidad o a precios inferiores a los de mercado, para el que se ha reconocido un deterioro y, en fecha posterior, la entidad decide darle el uso previsto para la clasificación en la categoría de propiedades, planta y equipo, procederá su reclasificación y para la medición se utilizará el valor en libros del elemento objeto de reclasificación, es decir, por el valor neto resultante de deducir el deterioro del costo.

Cuando por alguna circunstancia se deba reclasificar un elemento clasificado como propiedades, planta y equipo a la categoría de inventarios, por ejemplo, en el caso de un bien de uso indeterminado, el valor en libros será el costo para efectos del reconocimiento en la categoría de inventarios.

8. ¿Cuál es el tratamiento contable de los contratos de aprovechamiento económico del espacio público en Bogotá, D.C.? ¿Cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento del mejoramiento o rehabilitación de los bienes entregados? ¿Cómo deben reconocerse los ingresos percibidos?

Según lo señalado en la Norma de concesiones desde la perspectiva de la entidad concedente, podrá considerarse que existe un acuerdo de concesión cuando mediante acuerdo vinculante la entidad concedente los entrega al concesionario para que éste utilice o explote el activo para: i- Proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente, ii- Desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, iii- Se conviene una contraprestación por la inversión que realice el concedente para prestar los servicios, iv- Existe un plazo del acuerdo de concesión, v- El concesionario utiliza o explota un activo en concesión, para uso privado. Adicionalmente, 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.

Los objetivos y fines de los contratos de aprovechamiento económico del espacio público en Bogotá, D.C. a que se refiere el Decreto 456 de 2013, comprenden las políticas y la estrategia de gestión para utilizar en forma correcta el espacio público de la ciudad, armonizar el aprovechamiento económico del espacio público con el interés general o colectivo, distribución de oportunidades para las actividades con motivación económica en el espacio público por los sectores vulnerables, generar fuentes de financiación para la

ampliación, mantenimiento y conservación del espacio público y contribuir en la transformación de la visión pública y privada sobre el uso del espacio público en la ciudad.

Así las cosas, cuando en cumplimiento de las funciones de protección y administración del espacio público, se ejecuten políticas para armonizar el interés general del aprovechamiento del mismo con el interés particular de sectores vulnerables que lo utilizan, corresponde a la entidad evaluar si en un contrato de administración, mantenimiento y aprovechamiento económico se configuran los elementos necesarios para considerar que se trata de un acuerdo de concesión.

Como consecuencia de lo anterior, tratándose de un contrato de administración, mantenimiento y aprovechamiento económico del cual se obtiene la mejora o rehabilitación de bienes que conforman el espacio público, entregados a terceros por entidades del Distrito Capital en desarrollo de lo dispuesto en el Decreto Distrital 456 de 2013, el tratamiento contable deberá atender lo dispuesto en numeral 1, Capítulo V - Otras Normas, en relación con los acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, de las normas que deben aplicar las entidades de gobierno, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual fueron modificadas las que se anexaron a la Resolución 533 de 2015.

Para tal efecto, la entidad concedente que haya suscrito el contrato de administración, mantenimiento y aprovechamiento económico del espacio público, que para efectos contables cumple las condiciones necesarias para clasificarlo como contrato de concesión, reconocerá un pasivo diferido por el valor de la mejora o rehabilitación del activo existente, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

En tal caso, el mejoramiento o rehabilitación se reconocerá por el costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la 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. Para el reconocimiento de los activos en concesión, cuya vida útil sea inferior al plazo del acuerdo de concesión, no será obligatorio cuando se trate de una participación residual poco significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

Cuando la entidad Distrital correspondiente obtenga del aprovechador un pago por la cesión del activo en desarrollo de un contrato de administración, mantenimiento y aprovechamiento económico del espacio público, debitará en la subcuenta 132303- Derechos por cobrar al concesionario, de la cuenta 1323-ACUERDOS DE CONCESIÓN y un crédito en la subcuenta 480901 Derechos de explotación a favor del concedente de la cuenta 4809-ACUERDOS DE CONCESIÓN.

Ahora bien, cuando se trate de contratos de aprovechamiento económico del espacio público de carácter esporádico o transitorio, del cual no se obtienen el mejoramiento o rehabilitación del espacio público existente, la entidad reconocerá el ingreso percibido mediante un crédito en la subcuenta 480827- Aprovechamientos de la cuenta 4808 INGRESOS DIVERSOS.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:

Concepto No. 20182000002681 del 09-02-2018
 20182000002781 del 09-02-2018
 20182000013981 del 27-02-2018
 20182000022051 del 05-04-2018
 20182000027561 del 17-05-2018
 20182000029621 del 29-05-2018
 20182000046681 del 18-09-2018
 20182000054151 del 17-10-2018
 20182000062701 del 03-12-2018
 20182000064951 del 17-12-2018
 20182000076921 del 28-12-2018

5.8. RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:

Concepto No. 20182300003111 del 07-03-2018

5.9. OTROS ACTIVOS

CONCEPTO No. 20182000000791 DEL 19-01-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Clasificación de los terrenos que el Fondo Adaptación adquiere con el fin de entregarlos a la comunidad para la reconstrucción del municipio de Gramalote. Clasificación de los terrenos que el Fondo Adaptación adquiere en la ejecución de proyectos para la construcción de obras para la mitigación del riesgo contra inundaciones.

Doctor

HECTOR JULIO SUESCA JUEZ

Asesor I - Contador Entidad

Fondo Adaptación

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550005381-2, del día 11 de diciembre de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

1. ¿Los terrenos que el Fondo Adaptación adquiere con el fin de entregarlos a la comunidad para la reconstrucción del municipio de Gramalote deben ser registrados en la subcuenta 151002-Terrenos, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIAS, o cuál sería la clasificación contable?

2. ¿Los terrenos que el Fondo Adaptación adquiere en la ejecución de proyectos para la construcción de obras para la mitigación del riesgo contra inundaciones (canal del dique, mojana, jarillon de Cali), de cuyos predios, en algunos casos se tramita la titularidad al Fondo Adaptación mediante escritura pública, deben registrarse igualmente en la subcuenta 151002-Terrenos, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIAS, o cuál sería la clasificación contable?

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 1 del numeral 9.1 de la Norma de Inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que: “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 del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIAS así: “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 del texto).

Adicionalmente, el mismo catálogo describe la cuenta 1605-TERRENOS como “... el valor de los predios en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, los destinados a futuras ampliaciones o construcciones y aquellos en los cuales se lleva a cabo la actividad agrícola. También incluye los terrenos de propiedad de terceros que cumplan con la definición de activo. (...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

1. Los terrenos que el Fondo de Adaptación adquiere con el fin de entregarlos a la comunidad para la reconstrucción del municipio de Gramalote deben ser reconocidos como inventarios, en la subcuenta 151002-Terrenos, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIAS, dado que se adquieren para distribuirlos de forma gratuita. Cuando se realice la distribución de los terrenos gratuitamente, el Fondo Adaptación reconocerá un gasto en el estado de resultados, acreditando la subcuenta 151002-Terrenos, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIAS.
2. Los terrenos que el Fondo Adaptación adquiere en la ejecución de proyectos para la construcción de obras para la mitigación del riesgo contra inundaciones se deben registrar en la subcuenta 160503-Terrenos con destinación ambiental, de la cuenta 1605-TERRENOS, en razón a la destinación que se le da a dichos inmuebles.

Si con posterioridad el Fondo entrega sin contraprestación alguna, el control de los terrenos a un Municipio, este retirará los terrenos y concomitantemente registrará el respectivo gasto en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20182000001861 DEL 02-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Recursos entregados en administración
	SUBTEMAS	Registro de los recursos por concepto de Impuesto de cigarrillos a la ADRES

Doctora
CARMEN ENEIDA GARCÍA DÍAZ
Profesional Universitario
Secretaría de Hacienda
Gobernación de Arauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550000154-2 del 18 de enero de 2018, mediante la cual consulta el procedimiento contable a aplicar para el giro del impuesto al consumo de cigarrillo a la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud - ADRES, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley N° 1918 de 2016 y a los decretos reglamentarios 1625 de 2016 y 1684 de 2017.

CONSIDERACIONES

La ley 1393 de 2010 “Por la cual se definen rentas de destinación específica para la salud, se adoptan medidas para promover actividades generadoras de recursos para la salud, para evitar la evasión y la elusión de aportes a la salud, se redireccionan recursos al interior del sistema de salud y se dictan otras disposiciones.” en relación con el impuesto al consumo de cigarrillos en su artículo 7° determinó la destinación que los departamentos y el Distrito Capital deben dar a los recursos recaudados por concepto del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, en los siguientes términos: “Destinación. Los recursos que se generen con ocasión de la sobretasa a que se refiere el artículo anterior, serán destinados por los Departamentos y el Distrito Capital, en primer lugar, a la universalización en el aseguramiento, incluyendo la primera atención a los vinculados según la reglamentación que para el efecto expida el Gobierno Nacional; en segundo lugar, a la unificación de los planes obligatorios de salud de los regímenes contributivo y subsidiado. En caso de que quedaran excedentes, estos se destinarán a la financiación de servicios prestados a la

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1157

población pobre en lo no cubierto por subsidios a la demanda, la cual deberá sujetarse a las condiciones que establezca el Gobierno Nacional para el pago de estas prestaciones en salud.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, la Ley 1753 de 2015 Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 “Todos por un nuevo país” estableció en el ARTÍCULO 66. “Del manejo unificado de los recursos destinados a la financiación del Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS). Con el fin de garantizar el adecuado flujo y los respectivos controles de recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, créase una entidad de naturaleza especial del nivel descentralizado del orden nacional asimilado a una empresa industrial y comercial del Estado que se denominará Entidad Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS). La Entidad hará parte del SGSSS y estará adscrita al Ministerio de Salud y Protección Social (MSPS), con personería jurídica, autonomía administrativa y financiera y patrimonio independiente. (...)”

Para desarrollar el objeto la Entidad tendrá las siguientes funciones:

a) Administrar los recursos del Sistema, de conformidad con lo previsto en el presente artículo. (...)

Los recursos destinados al régimen subsidiado en salud, deberán ser presupuestados y ejecutados sin situación de fondos por parte de las entidades territoriales en el respectivo fondo local, distrital o departamental de salud, según sea el caso. La entidad territorial que no gestione el giro de estos recursos a la Entidad, será responsable del pago en lo que corresponda, sin perjuicio de las sanciones a que haya lugar por la omisión en dicha gestión. Los recursos del Presupuesto General de la Nación destinados al financiamiento del Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) se presupuestarán como transferencias para ser trasladados a la Entidad.

Los recursos administrados por la Entidad harán unidad de caja, excepto los recursos de propiedad de las entidades territoriales, los cuales conservarán su destinación específica y se manejarán en contabilidad separada. La estructuración del presupuesto de gastos se hará por conceptos, dando prioridad al aseguramiento obligatorio en salud. La presupuestación y contabilización de los recursos administrados no se hará por subcuentas.

La Entidad tendrá domicilio en Bogotá, D.C., sus ingresos estarán conformados por los aportes del Presupuesto General de la Nación definidos a través de la sección presupuestal del Ministerio de Salud y Protección Social, los activos transferidos por la Nación y por otras entidades públicas del orden nacional y territorial y los demás ingresos que a cualquier

título perciba. Los recursos recibidos en administración no harán parte del patrimonio de la Entidad. Los gastos requeridos para el desarrollo del objeto de la Entidad se financiarán con un porcentaje de hasta el cero coma cinco por ciento (0,5%) de los recursos administrados con situación de fondos.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el decreto 1684 de 2017 “Por el cual se adiciona el Capítulo 6, Título 1, Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria”, dispuso en el Parágrafo 2° del artículo 1° : “Para efectos de dar cumplimiento al presente artículo, el Fondo Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros girará a los Departamentos y al Distrito Capital,” la totalidad del recaudo del componente específico del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado y corresponderá a la entidad territorial realizar el ejercicio de determinación y distribución del recaudo de este componente y girar a la Entidad Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud - ADRES el mayor valor recaudado por efectos del aumento de la tarifa con destino al aseguramiento en salud.

Ahora bien, De acuerdo con la Normatividad adoptada mediante la Resolución N° 533 de 2015, el Marco conceptual para las entidades Gobierno define los Ingresos como, “los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicios 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. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones. (...)”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

Acorde con la normatividad vigente, el impuesto al consumo de tabaco y cigarrillos es un gravamen con destinación específica, dirigida a la atención en salud de las entidades territoriales, quienes en su calidad de propietarias de los recursos deben reconocer en la contabilidad el ingreso, el recaudo y el envío a la Entidad Administradora de los Recursos

del Sistema General de Seguridad Social en Salud - ADRES, quien los recibirá como recursos administrados y manejará en contabilidad separada.

Según lo anotado, la entidad territorial causará el ingreso fiscal y el derecho por concepto del impuesto; una vez recaudado y efectuado el giro de los recursos a la ADRES para su administración, registrará el derecho en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, la cual disminuirá con las autorizaciones de giro indicadas por la entidad territorial. Es pertinente mencionar que la entidad mantendrá control permanente del saldo de esta cuenta con el objeto de conciliar con la información que al respecto produzca la ADRES, quien al recibir los recursos reconocerá una obligación en la subcuenta 290490-Otros recursos de las entidades territoriales para aseguramiento, de la cuenta 2904- RECURSOS DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES PARA ASEGURAMIENTO EN SALUD.

CONCEPTO No. 20182000002041 DEL 06-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Medición de activos intangibles adquiridos en una transacción sin contraprestación en la fecha de transición al nuevo Marco normativo para entidades de gobierno

Doctor

JUAN CARLOS HERRÁN VELEZ

Subdirector Financiero

Agencia para la Reincorporación y la Normalización

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550005406-2, del 12 de diciembre de 2017, en la cual manifiesta que, después de verificar los requerimientos señalados en el numeral 1.1.14 del Instructivo 002 de 2015 para la transición al nuevo Marco normativo para entidades de gobierno, respecto de la medición de los activos intangibles al 1º de enero de 2018, solo se encuentra la opción de determinar su valor de mercado en la fecha de adquisición.

Se informa en la consulta que la Agencia Colombiana para la Reintegración recibió licencias de software adquiridos mediante una transacción sin contraprestación, las cuales no se reconocieron como activos en atención a lo señalado por la CGN en el Concepto No. 20097-13230. Con respecto a estos activos la ARN realizó un avalúo técnico a 31 de diciembre de 2016 para un conjunto de activos intangibles, incluidos los adquiridos mediante transacciones con contraprestación.

Por lo anterior, solicita se aclare el tratamiento contable para determinar los saldos iniciales en el marco de la transición al nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, expedido por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015 y las normas que la modificaron, la cuales se encuentran en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017 y, en particular, si es posible que la ARN utilice el valor del avalúo técnico de los intangibles, el cual fue realizado al cierre de la vigencia 2016.

CONSIDERACIONES

El Instructivo 002 de 2015 para la transición al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en el literal b) del numeral 1.1.14, señala:

“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 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. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá como amortización acumulada, la proporción del valor determinado de acuerdo con los numerales i) a v) 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 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.” (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, el numeral 6.3.4.4 del Marco Conceptual para entidades de gobierno, señala:

“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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible del anexo de la Resolución 193 de 2016, señala:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad; (...)

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; (...)

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

CONCLUSIONES

De conformidad con lo dispuesto en el literal a), numeral i) del Instructivo 002 de 2015, para los intangibles adquiridos en una transacción sin contraprestación, la entidad tiene tres (3) alternativas debidamente jerarquizadas para atribuir el costo de este tipo de activos al 1º de enero de 2018.

- 1) Al valor de mercado en la fecha en que se adquirió,
- 2) Al costo de reposición, que solo se utilizará cuando no se pueda hacer uso de la alternativa anterior, y
- 3) Mantener el activo por el valor inicialmente reconocido, alternativa que usará

únicamente cuando resulte imposible determinar el valor de mercado o el costo de reposición

Ahora bien, el avalúo realizado en a 31 de diciembre de 2016 podría utilizarse para la medición en la fecha de transición (1º de enero de 2018) de las de los activos objeto de su consulta, por tratarse de una medición reciente que tendría equivalencia con la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de las licencias o de los beneficios económicos incorporados en las ellas, a 31 de diciembre de 2017. Sin embargo, se deberán efectuar los ajustes necesarios para reconocer el consumo de ese potencial durante el periodo contable 2017.

Adicionalmente, la entidad también deberá verificar si de conformidad con lo establecido en su política contable de materialidad, con el propósito de establecer si el costo de los activos a que hace referencia la consulta superen un determinado umbral para su reconocimiento en la situación financiera; de lo contrario, solamente le correspondería mantener un control administrativo para los mismos.

CONCEPTO No. 20182000002721 DEL 09-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Publica Precedente
	TEMAS	Otros activos Gastos de administración Gastos de operación
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las pólizas de seguros cuando el pago total se realiza al momento de la adquisición.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Gastos de administración y operación Gastos de ventas
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las pólizas de seguros cuando el pago total se realiza al momento de adquisición.

Doctor

HÉCTOR JULIO SUESCA JUEZ

Asesor I - Contador

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1164

Compilación a 31 de diciembre de 2018

Fondo Adaptación
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000231-2, del 25 de enero de 2018, en la cual solicita lo siguiente:

“Teniendo en cuenta la observación realizada por la oficina de Control interno de la entidad en el informe de auditoría al macroproceso Gestión Financiera “Control Interno Contable”, en la cual señalo lo siguiente “No se evidenció el registro de los pagos del contrato 207 de 2014, así como los Otrosí en la subcuenta 190501 Bienes y Servidos pagados por anticipado-Seguros, como establece el Manual de Procedimientos de la Contaduría General de la Nación, en el cual se definen los criterios y prácticas que permiten desarrollar las normas técnicas y contiene las pautas instrumentales para la construcción del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP). Por lo anterior se dejó de reconocer el gasto por amortización en el período de vigencia de las pólizas contra viniendo el principio de causación. No se dio cumplimiento con lo prescrito en el Régimen de Contabilidad Pública en lo relacionado con el proceso contable, por cuando los datos contables debieron ser reconocidos de acuerdo a la realidad económica de la entidad y analizados metodológicamente a fin de ser registrados de manera cronológica y conceptual dando cumplimiento a los elementos que le son propios a la cuenta que corresponde (Subrayado y negrilla fuera de texto).’

Así las cosas, de manera atenta me permito solicitar concepto en los siguientes términos:

1. ¿Es procedente efectuar el registro de las Pólizas de seguros con cargo al gasto correspondiente, en el momento de causación y pago de éstas, por su valor total?
2. ¿De cara al proceso de convergencia que se debe aplicar a partir del 1 de enero de 2018, cual es el tratamiento contable que debe observarse para la amortización de las Pólizas de seguros y arrendamientos?”

CONSIDERACIONES

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

El Régimen de Contabilidad Precedente, establece:

“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. (...)

121. Período Contable. Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El período contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se podrán solicitar estados contables intermedios e informes y reportes contables, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes, sin que esto signifique necesariamente la ejecución de un cierre.

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. (...)

9. NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos (...)

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. (...)

196. Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda.” (...)

9.1.4 Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental (...)

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. (...)

284. Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en: administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.” Subrayados fuera de texto)

Por su parte, en el Marco conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, sobre los principios de contabilidad pública, de devengo y esencia sobre la forma, indica:

“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”.

Sobre activos y gastos, el Marco conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, instauro:

“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.

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. (...)

6.1.5. Gastos

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

Los gastos pueden surgir del consumo de activos (depreciación), de la disminución del potencial de servicio y la capacidad de generar beneficios económicos (deterioro), del ajuste de activos al valor de mercado, del ajuste de pasivos por variaciones en su valor, de las pérdidas por siniestros o de la venta de activos no corrientes que deban reconocerse en el resultado del periodo”. (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, el Catálogo General de cuentas para Entidades de Gobierno, establece:

“1905 - BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

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

CONCLUSIONES

En el entendido que una póliza de seguros respalda a la entidad contable pública durante un periodo por la ocurrencia de eventualidades o daños, el pago total por la adquisición de las pólizas de seguros al inicio de la vigencia de la misma es considerado un pago anticipado que se deberá reconocer atendiendo el principio de devengo, mediante un débito en la subcuenta 190501-Seguros de la cuenta contable 1905 - BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

A efectos de revelar y presentar el impacto en los resultados de las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales y en el patrimonio público bajo el control de la Entidad, tanto en los estados contables intermedios como en los estados contables básicos de final de período, mensualmente deberá causarse la amortización respectiva del gasto pagado por anticipado, mediante el registro de un débito en las subcuentas 511125-Seguros generales o 521123-Seguros generales, de las cuentas 5111 o 5211 - GENERALES según sea imputable a gastos de administración o de operación, acreditando la subcuenta 190501-Seguros de la cuenta contable 1905 - BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

El anterior procedimiento contable es válido tanto para el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, como para el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución Nº 533 de 2015 y sus modificatorias, que debe ser implementado a partir del 01 de enero de 2018.

CONCEPTO No. 20182000013941 DEL 27-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Activos intangibles

SUBTEMAS	Clasificación del software desarrollado internamente como activo intangible. Determinación del control del activo intangible
-----------------	--

Doctor

ALFONSO ROBAYO MOLINA

Gerente

Consortio FOPEP

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550000656-2 del 16 de febrero de 2018, mediante la cual solicita concepto en relación con el software utilizado para el manejo de la Nómina de Pensionados-SNP, considerando los siguientes aspectos:

El Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional-FOPEP creado por el artículo 130 de la Ley 100 de 1993, como una cuenta especial de la Nación, sin personería jurídica y adscrita al Ministerio de la Protección Social (hoy Ministerio del Trabajo), cuyos recursos deben ser administrados mediante encargo fiduciario según lo dispuesto en el artículo 1.1.3.1 del Decreto 1833 de 2006.

La Cláusula Novena del Contrato de Encargo Fiduciario No. 296 de 2015 celebrado entre el Ministerio del Trabajo y el Consortio FOPEP 2015, como parte de las Obligaciones de Gestión y específicamente en el parágrafo segundo de las obligaciones relacionadas con el soporte tecnológico y sistemas de información del Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional establece que "... el software desarrollado por el ADMINISTRADOR FIDUCIARIO, ya sea nuevo, por mantenimiento adaptativo, evolutivo, correctivo o perfectivo, es de propiedad del MINISTERIO"

En el mes de abril del 2016, el Ministerio del Trabajo a través de BDO Audit, firma interventora del Contrato, solicitó al Consortio FOPEP 2015 registrar en los estados financieros del FOPEP el software de Nómina de Pensionados - SNP, del cual el Ministerio del Trabajo es titular del Derecho Patrimonial, según lo estipulado en el Certificado del Registro de Soporte Lógico expedido por el Ministerio del Interior.

En comunicación 0002228 del 22 de abril del 2016, el Consortio FOPEP, amparándose en el Parágrafo Tercero de la Cláusula Novena del Contrato de Encargo Fiduciario No. 296 y en los artículos 1°, 2° y 3° del Decreto 1132 de 1994, manifestó su desacuerdo de incluir el software Sistema de Nómina de Pensionados - SNP como un activo del FOPEP.

En comunicación 90735 del 12 de mayo del 2016, el Ministerio del Trabajo, en respuesta a la comunicación 0002228 del 22 de abril del 2016, aceptó que ese Ministerio era quien debía registrar el software en sus estados financieros y argumentó que dentro de las obligaciones contractuales del administrador del FOPEP se encuentra la de proveer para uso exclusivo del Fondo la infraestructura tecnológica que garantice a éste la adecuada, eficiente, segura y oportuna operación, solicitando al Consorcio el costo estimado del Software.

En comunicación CONT 046-016 del 22 de junio del 2016, el Consorcio FOPEP en respuesta a la comunicación 90735 del 12 de mayo del 2016, informó al Ministerio del Trabajo que basados en el ciclo de desarrollo (planeación de requerimiento - solicitud formal de nueva funcionalidad - análisis y diseño - desarrollo de la funcionalidad solicitada - pruebas de control de calidad por parte del Outsourcing de servicios informáticos - pruebas de funcionalidad por parte del Consorcio - puesta en producción) el valor estimado del software Sistema de Nómina de Pensionados - SNP era de \$5.320.480.200,00.

En comunicación 08SE201 741 0200000020520 del 11 de septiembre del 2017, el Ministerio del Trabajo basado en el Hallazgo No. 29 Otros Activos Intangibles - Software Consorcio FOPEP 2015 establecido por la auditoría de la Contraloría General de la República al Ministerio del Trabajo,

Solicitó al Consorcio que con el fin de subsanar el hallazgo y dar cumplimiento con el Régimen de Contabilidad Pública registrara el Software Sistema de Nómina de Pensionados - SNP a partir del mes de septiembre del 2017 en los estados financieros del FOPEP, así mismo su amortización mensual.

La Revisoría Fiscal en el dictamen al 31 de diciembre de 2017, generó la siguiente salvedad: "Como se indica en la Nota 7 a los estados financieros adjuntos, en septiembre de 2017 y atendiendo instrucciones del Ministerio del Trabajo, se contabilizó en el Encargo un intangible por software desarrollado y utilizado entre los años 2004 a 2016 y registrado ante el Ministerio del Interior a nombre del Ministerio del Trabajo. El valor neto del intangible al 31 de diciembre de 2017 asciende a \$4.478 millones y se determinó a partir de estimados de horas incurridas en su desarrollo, algunos costos de proveedores de software y considerando un período de amortización de 10 años a partir de julio de 2016.

Dado que el Software está registrado a nombre del Ministerio del Trabajo, que no me fue posible obtener documentación soporte valida y suficiente de los datos utilizados en la determinación de su valor y que el procedimiento aplicado no permite establecer técnicamente la razonabilidad del valor registrado, considero que no es razonable el registro ni su valor en los estados financieros del Encargo al 31 de diciembre de 2017."

Consulta:

Dado que la Contraloría General de la República y la Revisoría Fiscal (Deloitte & Touche Ltda) tienen posiciones opuestas frente al registro y valoración del Software de Nómina de Pensionados - SNP utilizado por el FOPEP, atentamente solicitamos emitir concepto indicando si dicho software se debe registrar en el encargo fiduciario o en el Ministerio del Trabajo.

De igual manera, si el método de valoración utilizado por el Administrador Fiduciario se ajusta a los aceptados por el marco normativo de la contabilidad pública.

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual adoptado mediante la Resolución 533 de 2015, define los elementos relacionados con la medida de la situación financiera como son los activos, los pasivos y el patrimonio. En relación con los activos señala:

“6.1.1. Activos

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

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

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. (...)

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)

Además, nos referiremos al Marco Normativo para entidades de Gobierno contenida en el Anexo de la Resolución 484 de 2017, la cual en la Norma de Activos Intangibles 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.
2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación,

arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

3. La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos de producción o de prestación de servicios, o d) le permite, a la entidad, mejorar la prestación de los servicios.
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.
6. 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.
7. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación (o de cualquier otro tipo de conocimiento científico) a un plan o diseño para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, productos, métodos o procesos, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.
8. Los desembolsos que se realicen en la fase de desarrollo se reconocerán como activos intangibles si la 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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Para las entidades de Gobierno la Norma de Activos Intangibles establece los criterios de reconocimiento, medición inicial, medición posterior y revelaciones que deberán analizarse para determinar si el software de Nómina de Pensionados constituye un activo intangible esto es, un bien identificable, sobre el que se tiene control porque existe un potencial de servicios traducidos en mejoras en la prestación de los servicios, puede restringir a terceras personas el acceso al potencial de servicios y puede medirse fiablemente en términos monetarios.

Esta misma normativa señala que los activos intangibles generados internamente no se reconocerán, salvo que sean producto de una fase de desarrollo, en donde deberán identificarse y cuantificarse los desembolsos realizados que permitan demostrar que sirvieron para, a) Disponer técnicamente del activo intangible, b) Tener la intención de completarlo, c) La capacidad de uso, d) Disponibilidad de recursos para completar el desarrollo y para usar el activo intangible, e) La capacidad para medir de forma fiable los desembolsos realizados en la fase de desarrollo, f) La forma en que el activo intangible va a ser utilizado internamente.

Una vez precisado que efectivamente debe reconocerse el software como activo intangible en el contexto de la definición de activo a que se refiere la Nueva Normatividad aplicable a las entidades de Gobierno, es decir, a la luz de los preceptos expresados en el párrafo anterior, es necesario que conjuntamente entre el Ministerio del Trabajo y el Fopep evalúen quién cumple las condiciones de control sobre el activo, al considerar la capacidad para usarlo o definir el uso que un tercero debe darle para obtener el potencial de servicio teniendo en cuenta, entre otros aspectos, la titularidad legal, el acceso al activo o la capacidad del tercero para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que el activo se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio. Cabe señalar que la Norma igualmente hace referencia a que, si bien el control puede darse por la titularidad jurídica, esta no es esencial para determinar el control sobre el mismo.

Ahora bien, si bajo las actuales circunstancias, no está perfectamente definidas las condiciones sobre el control, deberán tomarse las decisiones que puedan requerirse para solventar los vacíos o imprecisiones, de suerte que exista la claridad necesaria para cada una de las partes y frente a terceros.

Por otra parte, me permito precisar que la regulación expedida por la CGN está orientada a definir los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, más no a prescribir sus metodologías, razón por la cual este Despacho se abstiene de pronunciarse con respecto a la determinación de la idoneidad de la metodología descrita en su comunicación.

**CONCEPTO No. 20182000015761 DEL 27-02-2018 - MODIFICADO POR EL CONCEPTO
No. 20182300022571 DEL 11-04-2018**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Recursos entregados en administración Recursos recibidos en administración
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los recursos entregados a través de convenios interadministrativos realizados por el DPS-IFP con las entidades territoriales, directamente y por intermedio de un Patrimonio Autónomo para el desarrollo de proyectos de infraestructura social, mediante el pago directo a contristas para realizar obras de infraestructura y pagos por avance de obra.

Doctora
MARIA FERNANDA PRIETO ACOSTA
Subdirectora Financiera
Departamento Administrativo para la Prosperidad Social-DPS
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017550000403-2 del 2 de febrero de 2018, mediante la cual consulta el procedimiento contable a aplicar a las operaciones derivadas de los recursos destinados por el Departamento de Prosperidad Social DPS-Fondo de Inversión para la paz-FIP.

Los recursos son utilizados para atender los proyectos de infraestructura social realizados para que los municipios dispongan de activos que contribuyan a la inclusión socioeconómica, la generación de ingresos y empleo, la superación de la pobreza y la reconciliación ciudadana. Para su entrega el DPS-FIP realizó convenios interadministrativos con los territorios de los cuales:

A. Los convenios suscritos entre el 2014 y el 2016 incluían la apertura de una cuenta bancaria por parte de la entidad territorial a donde se giraban los recursos para la realización de las obras y ésta era la encargada de realizar el pago a los terceros contratistas. Contablemente el DPS registró en su contabilidad un derecho como Recursos entregados en administración, disminuyendo su saldo con la ejecución del proyecto, afectando la cuenta de Construcciones en Curso, para finalmente realizar la entrega del bien a la entidad territorial como Gasto público social.

Mediante Otro sí a los convenios aquí celebrados les fue modificada la forma de desembolsos de los recursos aportados por el DPS, de modo que éstos se entregaran a las entidades territoriales a través de un Patrimonio Autónomo constituido con este objetivo.

B. En 2017, mediante otrosí, fueron modificados los convenios firmados en 2016 en el sentido que el desembolso de los recursos se realizara directamente a los contratistas a través del Patrimonio Autónomo constituido por el DPS-IFP para la administración y pago de los recursos, previa aprobación de la entidad territorial.

C. En el caso de los convenios suscritos en 2017, el desembolso de los recursos a las entidades territoriales se realizará por el Patrimonio Autónomo directamente al contratista de obra, previa acreditación de la realización y avance de obra.

En diciembre de 2017 el DPS constituyó el Patrimonio Autónomo mediante contrato celebrado con el Consorcio Fondo de Inversión para la Paz, constituido por Fidagraria y Fiducoldex.

En relación con lo anotado, la entidad solicita concepto específicamente sobre los siguientes aspectos:

1. ¿Qué tratamiento contable debe dar Prosperidad Social a los giros que efectúa al Patrimonio Autónomo?
2. Para los convenios interadministrativos señalados en el literal A. (con saldos en las cuentas “recursos entregados en administración” y “construcciones en curso”)

- iv. ¿Qué registros contables debe hacer Prosperidad Social cuando el Patrimonio Autónomo realiza los giros a las entidades territoriales, teniendo en cuenta que actualmente Prosperidad Social tiene saldos en las cuentas “recursos entregados en administración” y “construcciones en curso”?
 - v. ¿El reporte a la CGN de las operaciones recíprocas con las entidades territoriales debe hacerlo la Fiduciaria que administra el Patrimonio Autónomo ó Prosperidad Social?
3. Para los convenios interadministrativos señalados en los literales B y C (pagos sobre avances de obra desde el patrimonio autónomo a los contratistas de obra seleccionados por las entidades territoriales):
- a. ¿Qué registros contables deben realizar Prosperidad Social y la Fiduciaria cuando se realizan los pagos desde el Patrimonio Autónomo a los contratistas de obra?
 - b. ¿Teniendo en cuenta que el patrimonio autónomo paga a los contratistas contra avance de la obra, en razón del convenio interadministrativo suscrito entre Prosperidad Social y la entidad territorial, qué debe reportar la Fiduciaria, Prosperidad Social y la entidad territorial respecto de las operaciones recíprocas?

CONSIDERACIONES

La Ley 487 de 1998 “Por la cual se autoriza un endeudamiento público interno y se crea el Fondo de Inversión para la Paz”, en su Artículo 8° creó el Fondo de Inversión para la Paz, “Créase el Fondo de Inversión para la Paz como principal instrumento de financiación de programas y proyectos estructurados para la obtención de la Paz.

Este Fondo será una cuenta especial sin personería jurídica, adscrita a la Presidencia de la República, administrada por un consejo directivo y sujeto a la inspección y vigilancia de una veeduría especial, sin perjuicio de las facultades a cargo de la Contraloría General de la República.

Las funciones relativas a la administración del fondo tanto del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República como del Órgano de Administración del Fondo, se ejercerán en coordinación con el Departamento Nacional de Planeación.

Para el desarrollo de la finalidad del Fondo se podrán crear Fondos Fiduciarios, celebrar contratos de fiducia y encargos fiduciarios, contratos de administración y de mandato y las

demás clases de negocios jurídicos que sean necesarios. Para todos los efectos, los contratos que se celebren en relación con el Fondo, para arbitrar recursos o para la ejecución o inversión de los mismos se regirán por las reglas del derecho privado.

Los recursos provenientes de los Bonos de Paz que se crean en la presente ley, estarán destinados exclusivamente al Fondo a que se refiere este artículo.

El Fondo podrá nutrirse con recursos de otras fuentes de conformidad con lo que disponga el Gobierno Nacional.”

Por su parte, el numeral 12 del artículo 4 del Decreto 2094 de 2016, “Por el cual se modifica la estructura del Departamento Administrativo para la Prosperidad Social - Prosperidad Social”, señala: “Administrar el Fondo de Inversión para la paz-FIP, en los términos y condiciones establecidos en la Ley 487 de 1998 y demás normas que reglamenten, modifiquen o sustituyan.”

Con el objeto de ilustrar el objeto de consulta la entidad anexó algunos convenios de los cuales podemos resaltar:

Convenio 216 de 2015 celebrado entre el DPS-FIP y el Municipio de Tunja.

CLÁUSULA PRIMERA. - Objeto del Convenio. Aunar esfuerzos técnicos, financieros y sociales, con el fin de contribuir a la ejecución y sostenibilidad de obras de intervención social, comunitaria e infraestructura entre el Departamento Administrativo para la Prosperidad social DPS-FIP y la Entidad Territorial con el propósito de aportar a la inclusión socioeconómica, la generación de ingresos, la superación de la pobreza y la consolidación de territorios, de conformidad con el Anexo Técnico adjunto, el cual hace parte integral del convenio.

CLÁUSULA SEGUNDA. - Obligaciones de las partes: Las partes tendrán las siguientes obligaciones:

1. Por parte del DPS-FIP
1. Girar a la Entidad Territorial los recursos para la construcción de las obras, hasta por el valor mencionado en la Cláusula “VALOR DEL CONVENIO” y en la Cláusula “forma de desembolso de los recursos aportados por el DPS-FIP”.
2. Supervisar la ejecución del Convenio de Conformidad con lo previsto en el Anexo “Protocolo de Responsabilidades”, el cual hace parte integral del mismo. (...)

8. Contratar la Interventoría del proyecto, para lo cual previamente realizará la coordinación de dicha labor e informará el nombre de la persona o equipo de personas que realizará(n) la Interventoría y/o Supervisión del proyecto a la ENTIDAD TERRITORIAL. (...)
11. Informar a través del supervisor designado, el número de cuenta (s) bancaria (s) que la Tesorería del DPS haya señalado por escrito para efectos de la consignación de los rendimientos financieros que se generen con ocasión de los recursos a que se hace referencia en la Cláusula “RENDIMIENTOS FINANCIEROS”, del presente Convenio. (Subrayado fuera de texto)

II. Por parte de la Entidad Territorial. (...)

3. Manejar adecuadamente los recursos del convenio, únicamente para el objeto convenido.
4. Designar un supervisor para el seguimiento funcional y operativo del contrato que se celebre en ejecución del objeto del presente Convenio, de conformidad con el Anexo “Protocolo de Responsabilidades”, el cual hace parte integral del Convenio. (...)
8. Reintegrar al Tesoro Nacional los rendimientos financieros que se generen por el manejo de los recursos, de conformidad a la cláusula “RENDIMIENTOS FINANCIEROS” del presente Convenio, a la cuenta que le informe por escrito el supervisor del presente Convenio.
13. Llevar el control administrativo y financiero de los recursos destinados, para los efectos del presente Convenio.
21. Entregar al DPS - FIP, un informe final en el que se detalle la totalidad de las actividades realizadas, de conformidad con los parámetros y requisitos que para estos efectos le señale el supervisor del Convenio por parte del DPS - FIP, el cual se deberá presentar dentro del mes siguiente a la fecha de terminación del plazo de ejecución del Convenio.

CLÁUSULA SÉPTIMA. - MANEJO DE LOS RECURSOS: Para la ejecución y manejo de los recursos del presente convenio se tendrá en cuenta lo siguiente: 1. LA ENTIDAD TERRITORIAL mantendrá los recursos de manera separada e independiente de cualquiera otra clase de dinero que maneje. 2. Los recursos del presente convenio no podrán ser destinados para ningún fin diferente al establecido en este convenio y por lo tanto deberán

ser estrictamente ejecutados por la ENTIDAD TERRITORIAL en la forma acordada en el presente convenio. 3. El Supervisor del DPS - FIP podrá solicitar a la ENTIDAD TERRITORIAL, en cualquier momento los estados de cuenta, así como la destinación que se dará a los recursos presupuestales disponibles. 4. Si a juicio del Supervisor del DPS - FIP la utilización de los recursos entregados no se ajusta a lo acordado en el presente convenio, ni al objeto del mismo, o si dichos recursos son utilizados transitoria o definitivamente para otros fines, EL DPS-FIP podrá exigir a la ENTIDAD TERRITORIAL, su restitución inmediata, sin perjuicio de las acciones legales y contractuales correspondientes. (Subrayado fuera de texto)

CLÁUSULA NOVENA.- INFORME FINANCIERO: LA ENTIDAD TERRITORIAL, deberá remitir al supervisor del Convenio dentro de los siete (7) primeros días del mes siguiente al de la ejecución de los recursos, los siguientes documentos para su respectiva legalización contable en el DPS: El informe financiero debidamente suscrito, por el responsable, que contenga como mínimo lo siguiente: a) Valor del convenio, b) Valor girado por el DPS - FIP, c) Valor reintegrado si hubo lugar a ello, d) Valor de los rendimientos financieros, e) Valor contratado, f) Valor pagado por concepto de ejecución de los contratos derivados, g) Saldo por pagar en virtud de los contratos derivados, h) Saldo en caja del convenio. Este informe debe estar acompañado de los documentos soporte y certificado por el funcionario competente.”

Mediante Otrosí No. 4 de 2017, el anterior convenio fue modificado en la siguiente cláusula:

“PRIMERA. - MODIFICACIÓN: Modifíquese la Cláusula Sexta - Forma de desembolso de los recursos aportados por el DPS - FIP del convenio Interadministrativo No. 216 DPS - FIP de 2015, la cual quedará así:

‘Sexta. - Forma de desembolso de los recursos aportados por el DPS - FIP:

PARÁGRAFO TERCERO: “PROSPERIDAD SOCIAL podrá desembolsar el valor pactado en el presente convenio conforme al plan de pagos estipulado, a través del PATRIMONIO AUTÓNOMO que se constituya en el marco del proyecto Implementación Obras para la Prosperidad a Nivel Nacional -FIP. Lo anterior de conformidad con lo establecido en el artículo 8° de la Ley 487 de 1998. Para el efecto, mediante documento escrito PROSPERIDAD SOCIAL establecerá el valor de los recursos pendientes por desembolsar y los incorporará al Patrimonio Autónomo constituido, para que la Fiduciaria, como vocera del Patrimonio Autónomo, se encargue de efectuar los desembolsos a que haya lugar, situación que se acepta por parte de la Entidad Territorial con la suscripción del presente otrosí. (Subrayado fuera de texto)

En el correspondiente Contrato de Fiducia se estipulará la obligación a cargo de la Fiduciaria como vocera del PATRIMONIO AUTÓNOMO de efectuar los desembolsos a la ENTIDAD TERRITORIAL, previo el cumplimiento de los requisitos establecidos para cada desembolso.

El valor y forma de los desembolsos corresponde, con lo pactado en el Convenio Interadministrativo.”

Convenio 258 de 2016 celebrado entre el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social-Fondo de Inversión para la PAZ y el Municipio de Pinillos-Bolívar.

Las cláusulas relacionadas con el anterior convenio por las obligaciones del DPS-FIP son similares y en cuanto a las obligaciones de la entidad territorial se presenta una variación para el proceso de giro de los recursos ya que en el numeral 11. De la Cláusula Tercera señala:

“11. Constituir un esquema fiduciario de pagos para el manejo de los recursos financieros, en desarrollo de lo cual la ENTIDAD TERRITORIAL se compromete a:

11.1. Iniciar los trámites necesarios para la constitución de un esquema fiduciario de pagos dentro del mes siguiente a la fecha de suscripción del presente convenio, para lo cual deberá seguir el procedimiento establecido en la ley y en el documento que para estos efectos determine PROSPERIDAD SOCIAL.

11.2. Incluir en el contrato que se celebre como obligación de la fiduciaria manejar adecuadamente los recursos del contrato de obra, únicamente para el objeto convenido y llevar el control administrativo y financiero de los mismos.

11.3. Presentar a PROSPERIDAD SOCIAL la solicitud de giro de los recursos asignados mediante el presente convenio, los cuales serán consignados al esquema fiduciario de administración y pagos que constituya la ENTIDAD TERRITORIAL conforme lo establecido en la CLAUSULA SEPTIMA - FORMA DE DESEMBOLSO DE LOS RECURSOS.

11.4. Incluir en el contrato que se celebre como obligación de la fiduciaria reintegrar al Tesoro Nacional los rendimientos financieros que se generen por el manejo de los recursos, así como los demás intereses originados en los recursos aportados por PROSPERIDAD SOCIAL - FIP, los cuales deberán ser consignados por la Fiduciaria dentro del mes siguiente al de su recaudo, en la cuenta(s) bancaria(s) que el Supervisor de PROSPERIDAD SOCIAL señale por escrito para el efecto.

11.5. Incluir en el contrato que se celebre como obligación de la Fiduciaria, efectuar los descuentos correspondientes al contratista frente a impuestos, tributos, y demás exenciones que se causen con ocasión de la celebración y ejecución del contrato de obra derivado.

11.6. Incluir en el contrato que se celebre, como obligación de la fiduciaria, presentar a PROSPERIDAD SOCIAL - FIP un informe financiero debidamente suscrito por el responsable, dentro de los siete (7) primeros días del mes siguiente al de la ejecución de los recursos, el cual contendrá la siguiente Información: a) Valor del convenio, b) Valor girado por PROSPERIDAD SOCIAL - FIP, c) Valor reintegrado si hubo lugar a ello, d) Valor de los rendimientos financieros, e) Valor contratado, f) Valor pagado por concepto de ejecución de los contratos de obra derivados del presente convenio, g) Saldo por pagar en virtud de los contratos derivados, h) Saldo en caja del convenio. i) Adjuntar todos los documentos soporte de las transacciones Para la realización de este informe PROSPERIDAD SOCIAL - FIP remitirá el formato correspondiente.

CLÁUSULA SÉPTIMA. - FORMA DE DESEMBOLSO DE LOS RECURSOS: Los recursos aportados por PROSPERIDAD SOCIAL - FIP serán girados al esquema fiduciario que constituya la ENTIDAD TERRITORIAL, de la siguiente forma: (...)

CLÁUSULA NOVENA. - SUPERVISIÓN DEL CONVENIO: Por parte de PROSPERIDAD SOCIAL - FIP, la Supervisión, control y seguimiento sobre la ejecución del presente Convenio se efectuará a través el Coordinador del GIT de Infraestructura Social o de quien designe el Subdirector de Contratación de PROSPERIDAD SOCIAL, de acuerdo con lo indicado en los estudios previos o mediante la solicitud de la dependencia correspondiente. Por parte de la ENTIDAD TERRITORIAL será ejercida por quien ésta designe. (...)"

Con el Otrosí No. 1 fue modificada la Forma de desembolso de los recursos del Convenio 258 de 2016, así:

SEGUNDA. - MODIFICACIÓN. Modifíquese la Cláusula Séptima - FORMA DE DESEMBOLSO DE LOS RECURSOS del Convenio Interadministrativo No. 258 - FIP de 2016, la cual quedará así:

‘SÉPTIMA. - Forma de desembolso de los recursos:’

PROSPERIDAD SOCIAL podrá desembolsar al CONTRATISTA DE OBRA de la Entidad Territorial a través del PATRIMONIO AUTÓNOMO constituido, el valor que corresponda conforme al plan de pagos estipulado. Para el efecto. constituirá un PATRIMONIO AUTÓNOMO para la administración de recursos, en los términos establecidos por el artículo 8 de la Ley 487 de 1998, al cual incorporará los recursos del presente convenio y que se encargará de efectuar

los desembolsos a que haya lugar, situación que se acepta por parte de la Entidad Territorial con la suscripción del presente otrosí.

En el correspondiente Contrato de Fiducia se estipulará la obligación a cargo de la Fiduciaria como vocera del PATRIMONIO AUTÓNOMO de efectuar los desembolsos directamente al Contratista de Obra designado por la ENTIDAD TERRITORIAL, previo el cumplimiento de los requisitos establecidos para cada desembolso.

El valor de los desembolsos corresponderá con el pactado en el Contrato de Obra suscrito por la ENTIDAD TERRITORIAL. Para el efecto, la ENTIDAD TERRITORIAL deberá tener en cuenta al suscribir el Contrato de Obra que todos los pagos deberán efectuarse siempre que se verifique y acredite avance de obra, en esta medida, no habrá desembolso sin la verificación del avance de obra certificado o establecido por la Interventoría, solicitud y/o aval de LA ENTIDAD TERRITORIAL o su supervisor y no objeción de la Supervisión designada por PROSPERIDAD SOCIAL para el presente convenio. (Subrayado fuera de texto)

PARÁGRAFO PRIMERO: La forma de pago del contrato de obra a celebrar por parte de la ENTIDAD TERRITORIAL deberá pactarse considerando el avance de su ejecución, sin que exceda de seis (6) desembolsos. (...)”

Convenio Interadministrativo N° 705 de 2017 celebrado entre el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social-Fondo de Inversión para la Paz-Prosperidad Social-FIP y el Municipio de Susacón- Boyacá, el cual señala:

CLÁUSULA SÉPTIMA. - FORMA DE DESEMBOLSO DE LOS RECURSOS; PROSPERIDAD SOCIAL podrá desembolsar al CONTRATISTA DE OBRA de la Entidad Territorial a través del PATRIMONIO AUTONOMO constituido, el valor que corresponda conforme al plan de pagos estipulado. Para el efecto, constituirá un PATRIMONIO AUTONOMO para la administración de recursos, en los términos establecidos por el artículo 8° de la Ley 487 de 1998, al cual incorporará los recursos del presente convenio y que se encargará de efectuar los desembolsos a que haya lugar, situación que se acepta por parte de la Entidad Territorial con la suscripción del presente convenio.

En el correspondiente Contrato de Fiducia se estipulará la obligación a cargo de la Fiduciaria como vocera del PATRIMONIO AUTONOMO de efectuar los desembolsos directamente al Contratista de Obra designado por la ENTIDAD TERRITORIAL, previo el cumplimiento de los requisitos establecidos para cada desembolso.

El valor de los desembolsos corresponderá con el pactado en el Contrato de Obra suscrito por la ENTIDAD TERRITORIAL. Para el efecto, LA ENTIDAD TERRITORIAL deberá tener en cuenta al suscribir el Contrato de Obra que todos los pagos deberán efectuarse siempre que

se verifique y acredite avance de obra, en esta medida, no habrá desembolso sin la verificación del avance de obra certificado o establecido por la Interventoría, solicitud y/o aval de LA ENTIDAD TERRITORIAL o su supervisor y no objeción de la Supervisión designada por PROSPERIDAD SOCIAL para el presente Convenio. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la entidad suscribió el **Contrato de Fiducia Mercantil No. 714 de 2017** entre el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social-Fondo de Inversión para la Paz- Prosperidad Social-FIP y el Consorcio Fondo de Inversión para la Paz, el cual señaló:

“PRIMERA. - OBJETO: Constituir un Patrimonio Autónomo de administración y pagos en virtud del cual la FIDUCIARIA contratista administrará los recursos fideicomitidos que incorpore PROSPERIDAD SOCIAL para la ejecución de los proyectos que desarrolle la Entidad en el marco de la Implementación de Obras para la Prosperidad a Nivel Nacional - FIP. (Subrayado fuera de texto)

SEGUNDA. - NATURALEZA DEL CONTRATO. De conformidad con la naturaleza de los recursos que amparan esta contratación y de acuerdo con lo previsto en el artículo 8° de la Ley 487 de 1998, el presente contrato de FIDUCIA MRCANTIL DE ADMINISTRACIÓN Y PAGOS, es un contrato de derecho privado que se rige por las normas del Código de Comercio, el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, por las normas que expida la Superintendencia Financiera en la materia y por todas las disposiciones normativas que orienten la materia en el sistema jurídico colombiano. Por lo anterior, los bienes fideicomitidos constituyen un patrimonio autónomo independiente y separado de los patrimonios de las partes, y estará exclusivamente destinado a la ejecución de los proyectos que se desarrollen en el marco del proyecto de inversión implementación de Obras para la Prosperidad a Nivel Nacional -FIP. En esa medida, los recursos fideicomitidos garantizan exclusivamente las obligaciones contraídas de acuerdo con los términos del presente contrato. (...)

QUINTA. COMISIÓN FIDUCIARIA Y FORMA DE PAGO. El valor de la comisión FIDUCIARIA por la administración de los recursos que se administrarán en el patrimonio autónomo que se constituye en virtud del presente contrato, será la siguiente: (...)”

Por otra parte, en relación con la normatividad contable pública, el Marco conceptual del Nuevo Marco normativo para las entidades de Gobierno, incorporado al RCP mediante la Resolución 533 de 2015, señala que la información financiera debe ser útil y según los objetivos servir a la toma de decisiones, en la medida, “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.”

Esta misma normativa dispone 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.

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 Catálogo General de Cuentas a aplicar por las entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública por la Resolución 620 de 2015 y modificado por las Resoluciones 468 de 2016, 598 y 625 de 2017, describe las cuentas,

“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.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas es pertinente señalar que los recursos destinados por el DPS-FIP para el desarrollo de los convenios celebrados con las entidades territoriales, en la medida que el DPS cede el uso de los recursos para que el ente territorial cumpla su función social y define el uso que debe darse a los recursos garantizando que cumpla con los fines previstos, se considera que el DPS mantiene el control de los recursos

y como tal reconocerá un derecho por los mismos hasta tanto realice la transferencia definitiva del activo.

Ahora, según los documentos que acompañaron a la consulta presentada, puede deducirse de los términos de los convenios que el hecho económico corresponde a la entrega de recursos para el desarrollo de proyectos a las entidades territoriales, bajo dos modalidades, directamente, colocando los recursos en una cuenta bancaria de la entidad territorial para realizar una obra y otra a través de un Patrimonio Autónomo para cancelar la obra ya realizada.

1. En el primer caso, para los convenios en donde el DPS-FIP realizó los giros directamente a las entidades territoriales para que se realicen las obras convenidas y que a la fecha de la transición la contabilidad presenta saldos en la cuenta de Recursos entregados en administración y en Construcciones en curso, de los cuales no han concluido las obras y aún presentan instalamentos pendientes de giro que se realizarán a través del Patrimonio Autónomo:

1.1. Por los recursos que en la actualidad se reconocen como Recursos Entregados en Administración, mantendrá su clasificación En Administración y posterior reclasificación a Construcciones en Curso durante la ejecución del convenio hasta la entrega final de la infraestructura a la entidad territorial, momento en el cual el DPS reconocerá un gasto en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS. Por su parte la entidad territorial incorporará el bien recibido a la cuenta de Propiedad, planta y equipo que corresponda afectando el ingreso en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

1.2. Los recursos pendientes de entrega que corresponden a estos mismos convenios pero que el desembolso se realizará a través del Patrimonio Autónomo, serán reconocidos como una Fiducia en Administración, en consideración a que en los términos del contrato de fiducia suscrito por el Departamento de la Prosperidad Social - FIP y el Consorcio Fondo de Inversión para la Paz, fue constituido un Patrimonio de administración y pagos para administrar los recursos fideicomitidos para la ejecución de los proyectos realizados por las entidades territoriales en desarrollo del Programa “Implementación de Obras para la Prosperidad a Nivel Nacional”, y se considerarán las siguientes operaciones:

- Giro de los recursos del DPS-FIP a la Fiduciaria. Para ello el DPS reconoce el derecho afectando la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia en Administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.
- Entrega de los recursos a la entidad territorial.

No obstante que la entidad territorial no recibe directamente los recursos porque el DPS-FIP cancela a través de la fiducia directamente al contratista, el beneficiario de la autorización de giro del DPS-FIP sigue siendo la entidad territorial, quien deberá reconocer la obligación con el DPS en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN afectando una cuenta por cobrar a cargo del contratista.

Con la información del giro por parte de la Fiduciaria al contratista, el DPS-FIP reclasificará el valor que corresponda de la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia en Administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN a la subcuenta 190801-En Administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, esto es, adicionará el valor al saldo de la subcuenta del punto 1.1., y continuará aplicando el procedimiento respectivo.

- Legalización de recursos

Con los documentos que, según los términos de los convenios, presente el contratista al ente territorial por la ejecución del proyecto, éste cancela la cuenta por cobrar a cargo del contratista y el pasivo con el DPS por Recursos recibidos en administración.

Esta misma información será suministrada por la entidad territorial al DPS para disminuir el derecho de los Recursos entregados en administración, afectando Construcciones en Curso y posterior entrega de la infraestructura, registrando el gasto por concepto de Transferencias.

En cualquiera de las fases de la ejecución del convenio, las recíprocas se presentan entre el DPS y la entidad territorial no obstante se hubiera realizado el giro al Patrimonio Autónomo o al contratista directamente. Lo anterior en razón a que los términos de los convenios sugieren que quien realiza el control de los contratistas de obra es la entidad territorial, es así como se presentará operación recíproca de los Recursos entregados en administración que presenta el DPS, con la recíproca de la entidad territorial por concepto de Recursos recibidos en administración.

De otra parte, acorde con las normas del Sector financiero que rigen a las Fiduciarias, éstas no incorporan en su estado de situación financiera los recursos de los recursos administrados, en consecuencia, no hay lugar a presentar informe de operaciones recíprocas entre el DPS y la Fiduciaria.

2. Para los convenios, en donde el DPS-FIP realiza el giro de los recursos a las entidades territoriales a través del Patrimonio Autónomo para entrega directa al contratista por las obras ya realizadas, surgen los siguientes hechos económicos:

a) Entrega de los recursos del DPS-FIP a la Fiduciaria

Para ello el DPS reconoce el derecho, afectando la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia en Administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

b) Entrega de los recursos al contratista

i. El DPS-FIP reconoce el gasto afectando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS con crédito a la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia en Administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

ii. En la entidad territorial.

Como quiera que el giro realizado por el DPS-FIP corresponde al avance de una obra de la cual el ente territorial es el beneficiario, éste reconocerá el ingreso e incorporará la obra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, acreditando la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Una vez concluya la construcción, la entidad territorial reclasificará el saldo de la cuenta de Construcciones en curso a la cuenta de Propiedad, planta y Equipo.

Además, según las condiciones del contrato de Fiducia, el DPS-FIP reconocerá en el estado de resultados el gasto por concepto de la comisión a pagar al Patrimonio Autónomo, así como el registro de los rendimientos generados en la administración de los recursos, que serán entregados a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional.

Es pertinente señalar que la entidad revisará los procedimientos internos que contemplen la oportunidad y la documentación soporte que permitirá realizar el reconocimiento de los hechos económicos en la contabilidad de la entidad.

CONCEPTO No. 20182000019711 DEL 07-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos - Activos intangibles Costo de ventas - Servicios Costos de transformación - Otros servicios
	SUBTEMAS	Manejo contable para la medición de los ingresos de transacciones con contraprestación y de los activos intangibles generados internamente.

Doctora

CLAUDIA INÉS GARCÍA COLORADO

Coordinadora Grupo de Contabilidad

Servicio Geológico Colombiano (SGC)

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000530-2, del día 09 de febrero de 2018, mediante la cual la consultante solicita que en el SIIF Nación y en el SPGR se habiliten las cuentas contables de la Clase 6-Costos de Ventas para el reconocimiento y medición de los ingresos generados por la entidad y las cuentas contables de la Clase 7-Costos de Transformación para la medición de los activos intangibles generados internamente, o que la CGN oriente sobre el manejo contable de estos hechos económicos, teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

“a. Para el reconocimiento de los ingresos se debe tener una estimación fiable de los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio (Manejo de la Clase de Cuenta 6 Costos de Ventas).

b. Lo expuesto en el punto 15. Activos Intangibles, 15.2 Medición Inicial, 15.2.2. Activos Intangibles generados internamente, numeral 21, nos restringe la reclasificación al activo de las erogaciones efectuadas para el desarrollo de los proyectos que generan productos de Conocimiento Geocientífico (Manejo de la Clase de Cuenta 7 Costos de Transformación):

“[...] Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos en el resultado no se reconocerán posteriormente como porte del costo de un activo intangible.” (...)”

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

CONSIDERACIONES

1. Ingresos de transacciones con contraprestación:

El numeral 5 del 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, incorpora la Asociación como principio de la contabilidad pública, la cual se describe así: “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 su numeral 6.2.3. Reconocimiento de ingresos, establece lo siguiente: “(...) 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. (...)” (Subrayado fuera del texto).

El párrafo 1 del numeral 2.1 Reconocimiento, de la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación, del Capítulo IV. Ingresos, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, especialmente en el anexo a la Resolución N° 484 de 2017, establece que “Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación, los que se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, ...” (Subrayado fuera del texto).

El párrafo 7 del numeral 2.1.2. Ingresos por prestación de servicios, de la Norma en mención establece que los ingresos por prestación de servicios se reconocen 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.” (Subrayado fuera del texto)

El literal d) del párrafo 8 del numeral 2.1.2 Ingresos por prestación de servicios, de la citada Norma, establece que “los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad”.

Así mismo, el párrafo 9 del numeral 2.1.2. Ingresos por prestación de servicios, de la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación, contenida en ese marco normativo, establece lo siguiente: “Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se

reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables.” (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe el grupo 63-COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS, así: “...incluyen las cuentas que representan el costo de los servicios vendidos durante el periodo contable y que tiene relación de causalidad con el ingreso generado en desarrollo de las actividades de la entidad.”

2. Activos intangibles generados internamente:

En el párrafo 1, del numeral 15.1. Reconocimiento, de la Norma de Activos Intangibles contenida en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para entidades de gobierno, establece: “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 del texto).

En cuanto a los activos intangibles generados internamente, el párrafo 5 del numeral 15.1. Reconocimiento, de la Norma de activos intangibles, contenida en el Capítulo I. Activos, de Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para entidades de gobierno anexas a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece lo siguiente: “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 del texto).

Los párrafos 6, 7 y 8 de numeral 15.1. Reconocimiento, de la Norma de activos intangibles definen fase de investigación y fase de desarrollo, así como los criterios para reconocer los desembolsos de la fase de desarrollo como parte del costo del activo intangible, como se indica a continuación:

“6. 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.

7. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación (o de cualquier otro tipo de conocimiento científico) a un plan o diseño para la producción de

sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, productos, métodos o procesos, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

8. Los desembolsos que se realicen en la fase de desarrollo se reconocerán como activos intangibles si la 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. ” (Subrayado fuera del texto)

Con relación a la medición inicial de los activos intangibles generados internamente, los párrafos 19 y 29 del numeral 15.2.2. Activos intangibles generados internamente, de la Norma de activos intangibles, del mismo marco normativo, establecen lo siguiente:

“19. 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.”

20. 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 los empleados relacionados con la generación del activo intangible, honorarios para registrar los derechos legales, y amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.”(Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, en su cuenta contable 1970-ACTIVOS INTANGIBLES descrita como

“...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.”, incluye dentro de sus subcuentas la siguiente: 197010-Activos intangibles en fase de desarrollo.

Así mismo, el CGC incorpora la subcuenta 589021-Desembolso intangibles durante la fase de investigación, en la cuenta 5890 - GASTOS GENERALES con el propósito de separar los desembolsos generados durante la fase de investigación del intangible de los demás gastos de la entidad.

En cuanto a la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, el CGC la describe así: “En esta denominación, se incluyen los grupos de cuentas que representan las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la elaboración de bienes y la prestación de servicios que se producen con la intención de venderse o distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado, en el curso normal de la operación. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito. (...)” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

De acuerdo con los criterios de reconocimiento de los ingresos de 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, en concordancia con el principio contable de Asociación. Por lo tanto, el reconocimiento del ingreso derivado de la venta de servicios a precios de mercado o que se distribuyan a precios de no mercado se efectuará al mismo tiempo que los diversos componentes del costo de los servicios vendidos, los cuales se registrarán en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 63-COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS.

En cuanto a los activos intangibles generados internamente, se ha de aclarar que se reconocerán como activos cuando sean producto de una fase de desarrollo, además de cumplir con los criterios generales de reconocimiento de activos intangibles contenidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de tal manera que la entidad deberá identificar qué desembolsos hacen parte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo, en donde la primera corresponde a todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos, mientras que la fase de desarrollo es 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.

De cumplir con los preceptos anteriormente expuesto, para la medición inicial de los activos intangibles generados internamente, deberá tener en cuenta que los desembolsos realizados en la fase de investigación se reconocerán como gastos en el resultado del periodo, en la subcuenta 589021-Desembolso intangibles durante la fase de investigación, de la cuenta 5890 - GASTOS GENERALES, mientras que los desembolsos de la fase de desarrollo se reconocerán como parte del costo del activo intangible si y sólo si son directamente atribuibles y necesarios en la creación, producción y preparación del intangible para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

Para la acumulación de los desembolsos realizados en la fase de desarrollo que cumplan con los criterios anteriormente expuesto, el CGC incorporado al RCP mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, incluyó la subcuenta 197010-Activos intangibles en fase de desarrollo, de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES, para la acumulación de los desembolsos que cumplan con los criterios de reconocimiento para la fase de desarrollo, hasta tanto el activo se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad, momento en el cual se efectuará la reclasificación de la subcuenta 197010-Activos intangibles en fase de desarrollo a la subcuenta que corresponda a las características del intangible generado, de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES.

Adicionalmente, no es procedente el uso las cuentas y subcuentas de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN para la medición de activos intangibles generados internamente, toda vez que éstas se usan para representar las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la elaboración de bienes y la prestación de servicios que se producen con la intención de venderse o distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado, en el curso normal de la operación, lo cual iría en contravía con una de las características principales de los activos intangibles al ser bienes que no se esperan vender en el curso de las actividades de la entidad.

Una vez que la Entidad dilucide y acote el procedimiento contable, en función de lo preceptuado en los párrafos anteriores, deberá presentar la solicitud de habilitación de cuentas que sea procedente, radicando el respectivo incidente en la mesa de ayuda del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

CONCEPTO No. 20182000020611 DEL 16-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Registro del pago a la CNSC por los costos del servicio de concursos para proveer cargos al INVIMA

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Corrección del registro correspondiente al pago a la CNSC por los costos del servicio de concursos para proveer cargos, realizado en un periodo anterior.

Doctora

ESPERANZA BOTERO GUERRERO

Grupo financiero y presupuestal

Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos - INVIMA

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con número de radicado 2018550001017-2, del día 7 de marzo de 2018, mediante la cual solicita dirimir las diferencias presentadas entre el Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos - INVIMA y la Comisión Nacional del Servicio Civil - CNSC, respecto al pago del servicio para el proceso de convocatoria al empleo público. En el año 2017 el INVIMA registró el pago directamente al gasto, en la cuenta 511190-Otros gastos generales, aun cuando la lista de elegibles no había sido entregada, mientras que la CNSC lo registró en la cuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, lo cual ha generado una diferencia en el reporte de operaciones recíprocas por este concepto.

Para el reconocimiento del gasto por concepto del pago por servicios para el proceso de convocatoria al empleo público, la consultante indica que el INVIMA ha realizado una interpretación de diferentes normas, entre ellas la normatividad contable vigente a 31 de diciembre de 2017 y la Ley 80 de 1993, como se muestra continuación:

Con respecto a lo establecido en el Plan General de Contabilidad Pública, el INVIMA destaca la descripción de la cuenta 1905-Bienes y servicios pagados por anticipado, así: "... representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y

servicios que se recibirán de terceros, cuando las normas de contratación le permitan a la entidad contable pública hacer esta modalidad de pago, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal”. (Subrayado por el INVIMA).

En cuanto a la Ley 80 de 1993, el INVIMA destaca que: “(...) las Entidades Estatales tienen la posibilidad de pactar en los contratos que celebren el pago anticipado y anticipos, siempre y cuando su monto no supere el 50% del valor del respectivo contrato. La citada disposición no restringe el tipo de contratos estatales a los cuales es aplicable, ni limita la posibilidad de pactar anticipo o pago anticipado en contratos de tracto sucesivo o en contratos de ejecución instantánea. Por lo anterior, es claro, que este no es un contrato de tracto sucesivo ni de ejecución instantánea.” (Subrayado por el INVIMA).

Adicionalmente, la entidad solicita identificar el procedimiento a realizar bajo el Nuevo Marco Normativo aplicable a la entidad durante el año 2018, si el valor desembolsado no corresponde a un gasto.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 30. Competencia para adelantar los concursos, de la Ley 909 de 2004, establece: “Los concursos o procesos de selección serán adelantados por la Comisión Nacional del Servicio Civil, a través de contratos o convenios interadministrativos, suscritos con universidades públicas o privadas o instituciones de educación superior acreditadas por ella para tal fin. Los costos que genere la realización de los concursos serán con cargo a los presupuestos de las entidades que requieran la provisión de cargos. (...)”

Las entidades que utilicen las listas de elegibles resultado de los concursos adelantados por la Comisión Nacional del Servicio Civil deberán sufragar los costos determinados por la citada Comisión”. (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Artículo 40. Del contenido del contrato estatal, de la Ley 80 de 1993 “Por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública”, establece lo siguiente:

“Las estipulaciones de los contratos serán las que de acuerdo con las normas civiles, comerciales y las previstas en esta ley, correspondan a su esencia y naturaleza.

Las entidades podrán celebrar los contratos y acuerdos que permitan la autonomía de la voluntad y requieran el cumplimiento de los fines estatales.

En los contratos que celebren las entidades estatales podrán incluirse las modalidades, condiciones y, en general, las cláusulas o estipulaciones que las partes consideren necesarias y convenientes, siempre que no sean contrarias a la Constitución, la ley, el orden público y a los principios y finalidades de esta ley y a los de la buena administración. (...)

PARÁGRAFO. En los contratos que celebren las entidades estatales se podrá pactar el pago anticipado y la entrega de anticipos, pero su monto no podrá exceder del cincuenta por ciento (50%) del valor del respectivo contrato.” (Subrayado fuera del texto)

De otra parte, la resolución N° 20172120061745 del 18 de octubre de 2017, de la Comisión Nacional del Servicio Civil - CNSC, por la cual se establece el valor estimado a pagar a cargo del Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos INVIMA, identificado con el NIT. 830000167-2 con el fin de para financiar los costos que le corresponden en desarrollo del proceso de selección por mérito adelantado a través de la Convocatoria Pública No. 428 de 2016, establece:

“ARTÍCULO PRIMERO. Establecer el valor a pagar a cargo del INSTITUTO NACIONAL DE VIGILANCIA DE MEDICAMENTOS Y ALIMENTOS - INVIMA en MIL OCHOCIENTOS TREINTA Y NUEVE MILLONES OCHOCIENTOS CINCUENTA Y SEIS MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y TRES PESOS M/CTE (\$1.839.856.453), para financiar los costos que le corresponden en desarrollo del proceso de selección por mérito adelantado a través de la Convocatoria No. 428 de 2016 - Grupo de Entidades del Orden Nacional.

PARÁGRAFO. La Comisión Nacional del Servicio Civil, se reserva la facultad de modificar el valor señalado en este artículo cuando se presente cambio de algunas de las variables consideradas para la determinación de los costos de la Convocatoria; sin embargo, para los efectos del artículo 488 del Código de Procedimiento Civil, se entiende que el presente Acto Administrativo presta mérito ejecutivo al tenor de lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 1437 de 2011.

ARTÍCULO SEGUNDO. El INSTITUTO NACIONAL DE VIGILANCIA DE MEDICAMENTOS Y ALIMENTOS - INVIMA, realizará un único pago por valor de MIL OCHOCIENTOS TREINTA Y NUEVE MILLONES OCHOCIENTOS CINCUENTA Y SEIS MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y TRES PESOS M/CTE (\$1.839.856.453) antes del 30 de noviembre de 2017.

ARTÍCULO TERCERO. El INSTITUTO NACIONAL DE VIGILANCIA DE MEDICAMENTOS Y ALIMENTOS - INVIMA, realizará el pago del valor contemplado en esta Resolución, mediante consignación nacional en la cuenta de ahorros No. 06610023-1 del Banco Popular, a nombre de la Comisión Nacional del Servicio Civil NIT.900.003.409-7, registrando de manera clara y precisa el valor del pago y la entidad que lo efectúa.

PARÁGRAFO. Dentro de los tres (3) días siguientes a la realización de la operación bancaria EL INSTITUTO NACIONAL DE VIGILANCIA DE MEDICAMENTOS Y ALIMENTOS - INVIMA enviará copia del recibo de consignación por correo ordinario o especializado a la Comisión Nacional del Servicio Civil, ubicada en la Carrera 16 N° 96 - 64 Piso 7 Barrio Chico Norte, Bogotá D.C., y deberá enviar copia de la misma a los correos electrónicos iruizacnsc.gov.co y conveniosacnsc.gov.co.

ARTÍCULO CUARTO. Para los efectos del artículo 422 del Código General del Proceso, se entiende que el presente acto administrativo contiene una obligación clara, expresa y exigible, en consecuencia, presta mérito ejecutivo al tenor de lo dispuesto en el artículo 89 del Código Contencioso Administrativo y de Procedimiento Administrativo.

ARTÍCULO QUINTO. Notificar la presente Resolución al representante legal del INSTITUTO NACIONAL DE VIGILANCIA DE MEDICAMENTOS Y ALIMENTOS - INVIMA, en la Carrera 10 No. 64 - 28 de la ciudad de Bogotá D.C.

ARTÍCULO SEXTO: Comunicar la presente Resolución a la Dirección de Apoyo Corporativo de la Comisión Nacional del Servicio Civil para lo de su competencia.

ARTÍCULO SÉPTIMO. La presente Resolución rige a partir de su firmeza y contra ella procede únicamente el recurso de reposición, el cual deberá interponerse dentro de los diez (10) días siguientes a la notificación de la misma ante la Comisión Nacional del Servicio Civil, ubicada en la Carrera 16 No 96 - 64 Piso 7 Barrio Chicó, en la Ciudad de Bogotá D.C.”
(Subrayado fuera del texto)

En cuanto a la normativa contable aplicable hasta el 31 de diciembre de 2017, el Régimen de Contabilidad Pública precedente - RCP, en el Plan General de Contabilidad Pública, incorporado por la Resolución 355 de 2007, señala:

“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. (...)

9.1.1.8 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. (...)

196. Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda.” (Subrayado fuera de texto)

En este mismo sentido, el Catálogo General de Cuentas contenido en Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, incorporado en la Resolución 556 de 2007 y sus modificaciones, se describe:

“1905 - BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, cuando las normas de contratación le permitan a la entidad contable pública hacer esta modalidad de pago, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

Estos pagos deben amortizarse durante el período en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

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 período de causación del gasto o costo.

2- El valor de los bienes y servicios recibidos, en cumplimiento de los contratos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.

3- El valor de la recuperación por la terminación anticipada de los compromisos contractuales.” (Subrayado fuera del texto)

Respecto al Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, dentro del numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA, se define la esencia sobre la forma como “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien dentro de las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos para entidades de gobierno de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, establece:

“20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes. (...)”

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

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

Dentro del Catálogo General de Cuentas para entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, se establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas:

“1905 - BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la amortización durante el periodo de causación del gasto o costo.
- 2- El valor de los bienes y servicios recibidos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.
- 3- El valor reintegrado por la terminación anticipada de los acuerdos que generaron el pago anticipado.

3109 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.

3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.

2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.

3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

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

La transferencia que realizó el INVIMA a la CNSC en el año 2017, corresponde al pago del concurso abierto de méritos, que realiza la CNSC, competencia otorgada mediante el artículo 30 de la Ley 909 de 2004 y por el cual, las entidades que utilicen las listas de elegibles serán las responsables de asumir los costos asociados. Dado que en la fecha de transferencia el INVIMA no había recibido el servicio, este valor correspondía a un derecho a favor de esta, por el principio contable de devengo o causación. Ahora bien, de acuerdo a lo establecido en el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública precedente, el registro que debió realizar el INVIMA en la fecha del desembolso, correspondía a un débito en la subcuenta 190514-Bienes y Servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (Db), independientemente si el pago excedía el tope descrito en el Artículo 40 de la Ley 80 de 1993, es decir, si el monto del pago anticipado desembolsado, correspondía a más del 50% del valor del contrato.

Así, si los servicios se consumían durante el año 2017, el INVIMA debía registrar un débito en la subcuenta 511157 - Concursos y licitaciones, de la cuenta 5111 - GENERALES y un crédito en la subcuenta 190514-Bienes y Servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO hasta agotar el pago anticipado efectuado, en tanto que los valores restantes debían reconocerse en la subcuenta 240101 - Bienes y servicios, de la cuenta 2401 - ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Si el reconocimiento erróneo de este hecho económico por parte del INVIMA en el año 2017, último año de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente, no fue corregido durante el mismo período contable, debe ser corregido bajo los requerimientos del Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, realizando un registro al débito en la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y un crédito en la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, el INVIMA deberá evaluar la aplicación de lo establecido en el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para entidades de Gobierno, respecto a la materialidad del error y la reexpresión de la información contable. Como consecuencia de ello, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en aquella norma, en tanto que de no tratarse de un hecho relevante que, procede únicamente el registro mencionado en el párrafo anterior, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20182000021611 DEL 02-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos - Activos intangibles
	SUBTEMAS	Reconocimiento de las adiciones y mejoras de intangibles generados internamente que fueron registrados como gastos al no cumplir con la totalidad de los criterios de reconocimiento contenidos en la Norma de activos intangibles.

Doctor

ANDRÉS VERGARA BALLEEN

Subdirector

Ministerio de Educación Nacional de Colombia (MEN)

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550001108-2, del día 09 de marzo de 2018, mediante la cual indica que “bajo la

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1204

Compilación a 31 de diciembre de 2018

aplicación del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) de la Resolución 354 de 2007 aplicable hasta el 31 de diciembre de 2017, el MEN registró los pagos realizados por la fase de investigación y desarrollo de los intangibles desarrollados internamente al gasto, considerando que estos no contaron con una medición monetaria confiable y no se identificaron las erogaciones necesarias de cada fase.”

Ahora bien, la consultante indica que el MEN tiene identificados los desembolsos por las fases de investigación y desarrollo de las mejoras realizadas a los intangibles (software) que han sido desarrollados internamente y que fueron registrados como gastos, los cuales solo tiene aplicación para las actividades propias del Ministerio de Educación.

Por lo anterior, la consultante solicita se conceptúe sobre las siguientes inquietudes:

1. En aplicación del Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, ¿cuál sería el tratamiento contable más adecuado para reconocer las mejoras de los activos intangibles desarrollados internamente que fueron reconocidos inicialmente como gasto?, lo anterior teniendo en cuenta que las adiciones y mejoras efectuadas a un activo intangible se reconocerán como mayor valor de este.
2. ¿El MEN podría reconocer en la determinación de saldos iniciales las mejoras realizadas a los intangibles desarrollados internamente, toda vez que puede identificarse la fase de investigación y la fase de desarrollo, considerando que estos fueron registrados bajo régimen precedente como gasto?

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

CONSIDERACIONES

En el párrafo 1, del numeral 15.1. Reconocimiento, de la Norma de Activos Intangibles contenida en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para entidades de gobierno, establece: “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 del texto).

En cuanto a los activos intangibles generados internamente, el párrafo 5 del numeral 15.1. Reconocimiento, de la Norma de activos intangibles, contenida en el Capítulo I. Activos, de Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para entidades de gobierno anexas a la Resolución N° 533 de 2015 y sus

modificaciones, establece lo siguiente: “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 del texto).

El párrafo 11 del citado numeral, de la Norma de Activos Intangibles señala lo siguiente con relación a las adiciones y mejoras:

“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.”(Subrayado fuera del texto).

Los párrafos 19 y 21 del numeral 15.2. Medición inicial, de la Norma de activos intangibles establece lo siguiente con relación a la medición inicial de los activos intangibles generados internamente:

“19. Los desembolsos que se realicen en la fase de investigación se separarán de aquellos que se realicen en la fase de desarrollo. Los primeros se reconocerán como gastos en el resultado del periodo en el momento en que se produzcan y los segundos formarán parte de los componentes del costo de los activos intangibles desarrollados internamente siempre y cuando cumplan con los criterios de reconocimiento para la fase de desarrollo. Si no es posible separar los desembolsos en las fases de investigación y desarrollo, estos se tratarán como si se hubieran realizado en la fase de investigación. (...)”

21. Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos en el resultado no se reconocerán posteriormente como parte del costo de un activo intangible.” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye lo siguiente: Las mejoras o adiciones sobre un intangible generado internamente que no cumplió con la totalidad de los criterios de reconocimiento contenidos en la Norma de activos intangibles, deberán ser reconocidas como gastos en el resultado del periodo, toda vez que no hay un activo asociado al que se le pueda imputar los desembolsos incurridos por estos conceptos; excepto cuando se traten de adiciones que puedan independizarse y cobrar autonomía para

reconocerse como activos intangibles, siempre que cumplan con los criterios de reconocimiento para ser clasificados como tales.

Por lo tanto, las adiciones que cumplan con estas características para reconocerse como activos independientes podían ser objeto de medición de saldos iniciales como activos intangibles generados internamente, aplicando las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno dispuestas en el Instructivo N° 002 de 2015.

Ahora bien, si corresponden a erogaciones por adiciones o mejoras de intangibles desarrollados internamente que cumplieron con los criterios de reconocimiento contenidos en la Norma de activos intangibles, entonces se reconocerán como un mayor valor del activo, siempre y cuando aumenten la vida útil del activo, amplíen su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejoren la calidad de los productos y servicios, o reduzcan significativamente los costos.

CONCEPTO No. 20182000021591 DEL 02-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Cuentas por pagar Transferencias y subvenciones Venta de servicios Gastos de administración y operación Gasto público social Activos contingentes - Deudoras de control Pasivos contingentes - Acreedoras de control
	SUBTEMAS	Clasificación de los ingresos y gastos de Computadores para Educar. Tratamiento contable del Convenio Interadministrativo entre el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones y Computadores para Educar.

Doctor

REYNEL FERNANDO BEDOYA RODRÍGUEZ

Director Ejecutivo

Computadores para Educar

Bogotá D.C., Colombia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000666-2, del 16 de febrero de 2018, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) solicitar el concepto frente al manejo y la clasificación contable del ingreso y el gasto de Computadores para Educar, debido al cambio de régimen presupuestal de la entidad, acorde a su inclusión en el Presupuesto General de la Nación en 2018, y adicionalmente al reportar de la información contable mediante el Sistema Integrado de Información Financiera SIIF II que debe realizar la entidad.

Igualmente, se hace necesario definir la clasificación contable del gasto para el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones quien entrega los recursos a Computadores para Educar”.

CONSIDERACIONES

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

El Convenio Interadministrativo N° 835 de 2018, suscrito entre el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (FONTIC) y Computadores Para Educar (CPE), entre sus cláusulas, establece lo siguiente:

“PRIMERA. - OBJETO. Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para el desarrollo de proyectos enmarcados en las iniciativas y programas de TIC, Educación y gestión de residuos electrónicos contemplados en el Plan Sectorial.

SEGUNDA. - ALCANCE DEL OBJETO. - Con el desarrollo del convenio a celebrar, se pretende dar cumplimiento a las siguientes actividades.

1. Fortalecer y ejecutar las estrategias asociadas a la Entrega, instalación, mantenimiento de equipos de cómputo, capacitación y formación a la comunidad educativa y manejo adecuado de los residuos eléctricos y electrónicos generados por las terminales entregadas.
2. Desarrollar las actividades necesarias que permitan garantizar el acceso a las TIC, promover su uso y apropiación, por parte de las comunidades beneficiadas de los proyectos de inversión a ejecutar.
3. Apoyar y gestionar los proyectos e iniciativas orientadas al manejo adecuado de residuos electrónicos impulsadas por MinTIC.

TERCERA. - COMPROMISOS GENERALES DE COMPUTADORES PARA EDUCAR:

1) Designar un representante por parte de CPE, quien se encargará del desarrollo, seguimiento técnico, administrativo, financiero, contable y jurídico a la ejecución de las actividades del convenio, de acompañar el proceso, y de las gestiones necesarias para alcanzar el éxito del proyecto del presente convenio. (...)

4) Reintegrar al Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, los recursos aportados por estos y no ejecutados a la terminación del convenio. Los rendimientos financieros que se generen deberán reintegrarse a la cuenta que para el efecto defina el Fondo TIC.

5) Legalizar los gastos efectuados de los recursos objeto del convenio, adjuntando los soportes respectivos al supervisor, para su aprobación y posterior envío al Fontic. (...)

CUARTA. - COMPROMISOS ESPECÍFICOS DE COMPUTADORES PARA EDUCAR: En virtud del presente convenio interadministrativo, CPE, se obliga a cumplir con los siguientes: (...)

2) Adelantar la logística necesaria para dotar con terminales de cómputo y contenidos digitales a sedes educativas y docentes, en el marco del programa.

3) Brindar asistencia técnica, garantía y mantenimiento para el uso de terminales y contenidos educativos digitales. (...)

6) Desarrollar las actividades de formación y asistencia técnica requerida a comunidades educativas que posibiliten el cumplimiento de los objetivos del proyecto.

7) Recolectar equipos de cómputo (tabletas, computadores) existentes en las sedes educativas, que se encuentran en estado de obsolescencia tecnológica por cumplimiento del ciclo de vida del dispositivo. En el marco del proyecto para 2018 se estima retomar 670 toneladas de equipos obsoletos.

8) Realizar una clasificación por tipo de dispositivo, para continuar con su despiece.

9) Valorizar mediante procesos de subasta las corrientes limpias y los residuos tipo RAEE, con el propósito de reingresar estos materiales a proceso industriales. (...)

11) Desarrollar las actividades técnicas, operativas y financieras para la realización del objeto de este convenio.

12) Realizar todas las acciones para llevar a cabo la contratación necesaria para la dotación de terminales, formación a docentes y de manufacturación (Sic) de equipos. (...)

17) Presentar los informes técnicos suscritos por el supervisor del convenio por parte de CPE y los informes financieros con los soportes respectivos, firmado por el Revisor Fiscal o el contador, que permita a la supervisión del convenio por parte del MINTIC/FONTIC, verificar periódicamente el nivel de ejecución de los recursos que se aporten al convenio por parte del Fondo. (...)

SÉPTIMA. - DESEMBOLSOS Y DISPONIBILIDAD PRESUPUESTAL: (...)

PARÁGRAFO PRIMERO: A partir del segundo desembolso, CPB deberá legalizar los recursos utilizados en proporción mínima del 80%. No obstante, el 100% de los recursos deberán ser legalizados a 31 de diciembre de 2018.

EL FONDO entregará a CPE la totalidad de los recursos a través de desembolsos que serán efectuados directamente a la cuenta de CPB.

PARÁGRAFO SEGUNDO: Para cada desembolso se requerirá de la aprobación por parte del supervisor designado por el Mintic/Fontic.

PARÁGRAFO TERCERO: Los desembolsos se harán con cargo al Presupuesto asignado al Fondo para la presente vigencia fiscal de conformidad con el certificado de disponibilidad presupuestal N° 74718 del 9 de enero de 2018 expedido por la Coordinadora de Presupuesto del Ministerio. (...)

NOVENA-. CONTROL Y SEGUIMIENTO DE LA EJECUCIÓN: El seguimiento y/o control de ejecución técnico, administrativo, jurídico, social y financiero durante la ejecución del Convenio con su respectiva liquidación, se ejercerá por parte del Fondo por la Directora de Vigilancia y Control MARGARETH SOFIA SILVA MONTANA, o quien designe por escrito el Secretario (a) General y por parte de CPE por el Jefe de Planeación de dicha Entidad. (...)

DÉCIMA. -PROPIEDAD Y DESTINACIÓN FINAL DE LOS BIENES. Las terminales que se adquieran para beneficiar las sedes educativas oficiales, serán transferidas por CPE a la entidad territorial beneficiada, en cumplimiento del Programa Computadores para Educar.

La Entidad beneficiaria deberá ingresar a su inventario la totalidad de los bienes muebles de acuerdo con las reglas de inclusión de activos que para los efectos disponga”. (Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 y sus modificatorias, define el principio de Devengo como: “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”. Ahora, respecto al reconocimiento de gastos e ingresos, añade:

“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.

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.

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)

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, establece:

“43 VENTA DE SERVICIOS

DESCRIPCIÓN. En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los ingresos obtenidos por la entidad que provienen de la prestación de servicios y que se originan en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. (...)

44 TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

DESCRIPCIÓN. 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. (...)

51 DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

DESCRIPCIÓN. En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, que no deban ser registrados como gasto público social o como costos. (...)

7 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN

DESCRIPCIÓN. En esta denominación, se incluyen los grupos de cuentas que representan las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la elaboración de bienes y la prestación de servicios que se producen con la intención de venderse o distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado, en el curso normal de la operación. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito”.

Mediante el concepto CGN N° 20172000016691 de 13 de marzo de 2017, dirigido a la Doctora Lilian Patricia Morales, Coordinadora Grupo de Contabilidad de la Presidencia de la República, la CGN se manifestó en relación con los registros presupuestales y contables lo siguiente: “(...) la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, razón por la cual una misma transacción u operación, tiene tratamientos que pueden ser diferentes entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien.

Adicionalmente la contabilidad patrimonial tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, las cuales se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero

complementarias y conciliables entre sí. La contabilidad patrimonial permite conocer tanto la situación financiera como resultado acumulativo de los hechos económicos acaecidos en el tiempo y que tienen impacto en más de un período contable, como los resultados del ejercicio de la entidad contable pública sobre la base del principio de causación, mientras que la información presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, es decir, registros principalmente de caja, circunstancia que lo convierte en un instrumento financiero diferente, y por lo tanto los resultados arrojados no son iguales entre sí (...)."

Por su parte, sobre el tratamiento contable de los hechos derivados de la ejecución de convenios y/o contratos interadministrativos, 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 donde establece lo siguiente:

"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)

CONCLUSIONES

Es importante indicar que, con independencia del régimen presupuestal, los hechos económicos de la entidad deberán ser reconocidos en la contabilidad según la naturaleza de los mismos, dando aplicación a los principios, normas técnicas y procedimientos establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

La información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, razón por la cual una misma transacción u operación tiene tratamientos que pueden ser diferentes entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien. Los registros presupuestales se ocupan únicamente de los flujos de ingresos y gastos, en tanto que la información contable pública relaciona todas las operaciones que afectan el patrimonio, derechos y obligaciones aunque no se hayan ejecutado los respectivos flujos de recursos, así como de los resultados de un período contable.

En ese orden de ideas, de conformidad con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los ingresos y gastos tanto de Computadores para Educar como del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (FONTIC) se clasificarán tomando como base la naturaleza de cada uno de los hechos económicos que los originen.

Debido a que se presentan dificultades para identificar la esencia económica del convenio en consulta, en cuanto no existen elementos uniformes para determinar el control inequívoco de los recursos, es indispensable que las entidades conjuntamente analicen y definan los elementos necesarios, y de ser pertinente efectúen los ajustes del caso, para que finalmente adopten alguna de las alternativas de procedimiento contable que expresan a continuación:

1.RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

Cuando se trate de convenios interadministrativos en los cuales una 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 la entidad cedente (FONTIC) deberá reconocer el giro de los recursos como recursos entregados en administración, mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. En tanto, la entidad gestora o receptora (Computadores para Educar) debita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acredita la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En este tipo de acuerdos, con la utilización de los recursos se desarrolla el cometido estatal de la entidad principal, por tanto, esta tiene derechos sobre el potencial de servicios o sobre la capacidad de tales recursos para generar beneficios económicos futuros, independientemente que la entidad ejecutora pueda recibir una compensación monetaria por la gestión realizada.

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 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.

Es preciso aclarar que las erogaciones efectuadas por la entidad deberán ser reconocidas de acuerdo con las funciones de la entidad o con la naturaleza del gasto, en donde previo un análisis de la operación y roles desempeñados por el personal vinculado a las áreas, se deberán identificar las actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico, así como los gastos desarrollados la operación básica o principal de la entidad que no deban tratarse como costos, las cuales podrán ser registrados en las cuentas del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, y aquellos recursos destinados para 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, serán registrados en el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL.

Aquellas erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la elaboración de bienes y prestación de servicios que se producen con la intención de venderse en el curso normal de la operación serán clasificados en las cuentas contables que conforman la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN.

De esta manera, atañe a la entidad identificar la naturaleza de las erogaciones para ser clasificadas correctamente como gastos de administración y operación, gasto público social o costo.

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 la 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.

Por su parte, cuando se generen rendimientos financieros con los recursos girados, estos se contabilizarán por la entidad cedente mediante 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. Mientras que, Computadores para Educar 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.

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.

2. TRANSFERENCIA

Cuando la entidad cedente entregue los recursos a la entidad ejecutora para que esta los utilice en el desarrollo de los proyectos encaminados al cumplimiento de su objeto social, sin que deba entregar a cambio una contraprestación por cuanto se determina una transferencia plena del control de los recursos. Las transferencias pueden ser condicionadas o no condicionadas, así:

- Si en el convenio se establece que existe transferencia plena del control sobre los recursos en una operación sin contraprestación, se deben efectuar los siguientes registros:

Por el giro de los recursos por parte de FONTIC a Computadores para educar, la entidad cedente reconocerá un débito en la subcuenta que mejor describa el propósito para el que se realiza la entrega, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERA, por el valor del giro.

Mientras que, la entidad que recibe debe registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En la medida que se vayan ejecutando los recursos por parte de Computadores para Educar, esta entidad deberá realizar la clasificación y reconocimiento de cada erogación de acuerdo a su naturaleza, como gastos de administración y operación, gasto público social o costo.

- 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:

FONTIC debe registrar la entrega mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERA, por el valor del giro. El activo diferido se amortizará con la información suministrada por Computadores para Educar sobre el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, la entidad receptora que 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, 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, gastos o costos 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 la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

3. PRESTACIÓN DE SERVICIOS

Si la intención del convenio ha sido la prestación de un servicio, como lo han definido en las mesas de trabajo que han realizado con miras a definir la clasificación presupuestal, caso en el cual debería entenderse que la entidad ejecuta un conjunto de tareas acordadas en un contrato para la prestación de un servicio, por su cuenta y riesgo, y a cambio recibe una contraprestación, los registros contables que debe realizar son los siguientes:

Computadores para Educar deberá reconocer el ingreso cuando surja la obligación real a raíz de la prestación del servicio al tercero, de conformidad con el principio de devengo, o de acuerdo al grado de avance del servicio, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 43-VENTA DE SERVICIOS.

Adicionalmente, las erogaciones que surjan en el desarrollo de las tareas requeridas para cumplir con la prestación del servicio, deberán reconocerse mediante un débito en la subcuenta 240101-Bienes y Servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 5-GASTOS o de la clase 63-COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS, de acuerdo a la naturaleza del hecho económico que las origine.

**CONCEPTO No. 20182300022571 DE FECHA 11-04-2018 QUE MODIFICÓ EL CONCEPTO
No. 20182000015761 DEL 27-02-2018**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Recursos entregados en administración Recursos recibidos en administración
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los recursos entregados a través de convenios interadministrativos realizados por el DPS-IFP con las entidades territoriales, directamente y por intermedio de un Patrimonio Autónomo para el Desarrollo de proyectos de infraestructura social, mediante el pago directo a contratistas para realizar obras de infraestructura y pagos por avance de obra.

Doctora
MARIA FERNANDA PRIETO ACOSTA
Subdirectora Financiera
Departamento Administrativo para la Prosperidad Social-DPS
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

En relación con la solicitud presentada por esa entidad con el radicado N° 2017550000403-2 del 2 de febrero de 2018, la CGN emitió el concepto N° 20182000015761 de 27-02-2018, en el cual se indicaba que los bienes formados en desarrollo de los convenios suscritos por el DPS-FIP con las entidades territoriales debían registrarse en la contabilidad de la entidad como Construcciones en curso.

Al respecto es pertinente aclarar que en razón a que los bienes producto de la ejecución de los convenios serán entregados a terceros, no atenderían a la de definición de Bienes de

Propiedad, planta y equipo y en su defecto corresponde clasificarlos como Inventarios, en consecuencia ha sido modificado el aparte de las conclusiones del concepto N° 20182000015761 de 27-02-2018, como se anota a continuación:

CONCLUSIONES

“De acuerdo con las consideraciones anotadas es pertinente señalar que los recursos destinados por el DPS-FIP para el desarrollo de los convenios celebrados con las entidades territoriales, en la medida que el DPS cede el uso de los recursos para que el ente territorial cumpla su función social y define el uso que debe darse a los recursos garantizando que cumpla con los fines previstos, se considera que el DPS mantiene el control de los recursos y como tal reconocerá un derecho por los mismos hasta tanto realice la transferencia definitiva del activo.

Ahora, según los documentos que acompañaron a la consulta presentada, puede deducirse de los términos de los convenios que el hecho económico corresponde a la entrega de recursos para el desarrollo de proyectos a las entidades territoriales, bajo dos modalidades: Directamente, disponiendo los recursos en una cuenta bancaria de la entidad territorial para realizar una obra y otra a través de un Patrimonio Autónomo para cancelar la obra ya realizada.

1. En el primer caso, para los convenios en donde el DPS-FIP realizó los giros directamente a las entidades territoriales para que se realicen las obras convenidas y que a la fecha de la transición la contabilidad presenta saldos en la cuenta de Recursos entregados en administración y en Construcciones en curso, de los cuales no han concluido las obras y aún presentan instalamentos pendientes de giro que se realizarán a través del Patrimonio Autónomo, se dará el siguiente tratamiento:

1.1. Por los recursos que en la actualidad se reconocen como Recursos Entregados en Administración, mantendrá su clasificación En Administración y posterior reclasificación a Inventarios por la ejecución del convenio hasta la entrega final de la infraestructura a la entidad territorial, momento en el cual el DPS reconocerá un gasto en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS. Por su parte la entidad territorial incorporará el bien recibido en la cuenta de Propiedad, planta y equipo o de Bienes de Uso público que corresponda, afectando el ingreso en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

1.2. Los recursos pendientes de entrega que corresponden a estos mismos convenios pero que el desembolso se realizará a través del Patrimonio Autónomo, serán reconocidos como una Fiducia en Administración, en consideración a que en los términos del contrato de

fiducia suscrito por el Departamento de la Prosperidad Social - FIP y el Consorcio Fondo de Inversión para la Paz, fue constituido un Patrimonio de administración y pagos para administrar los recursos fideicomitidos para la ejecución de los proyectos realizados por las entidades territoriales en desarrollo del Programa “Implementación de Obras para la Prosperidad a Nivel Nacional”, y se considerarán las siguientes operaciones:

- a. Giro de los recursos del DPS-FIP a la Fiduciaria.

Para ello el DPS reconoce el derecho afectando la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia en Administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

- b. Entrega de los recursos a la entidad territorial.

No obstante que la entidad territorial no recibe directamente los recursos porque el DPS-FIP cancela a través de la fiducia directamente al contratista, el beneficiario de la autorización de giro del DPS-FIP sigue siendo la entidad territorial, quien deberá reconocer la obligación con el DPS en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN afectando una cuenta por cobrar a cargo del contratista.

Con la información del giro por parte de la Fiduciaria al contratista, el DPS-FIP reclasificará el valor que corresponda de la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia en Administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN a la subcuenta 190801-En Administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, esto es, adicionará el valor al saldo de la subcuenta del punto 1.1., y continuará aplicando el procedimiento respectivo.

- c. Legalización de recursos

Con los documentos que, según los términos de los convenios, presente el contratista al ente territorial por la ejecución del proyecto, éste cancela la cuenta por cobrar a cargo del contratista y el pasivo con el DPS por Recursos recibidos en administración.

Esta misma información será suministrada por la entidad territorial al DPS quien, disminuirá el derecho de los Recursos entregados en administración, y reconocerá el bien formado en la cuenta de Inventarios, la cual disminuirá al realizar la entrega contra el gasto por concepto de Transferencias.

En cualquiera de las fases de la ejecución del convenio, las recíprocas se presentan entre el DPS y la entidad territorial no obstante se hubiera realizado el giro al Patrimonio Autónomo o al contratista directamente. Lo anterior en razón a que los términos de los convenios sugieren que quien realiza el control de los contratistas de obra es la entidad territorial. Es así como se informará operación recíproca de los Recursos entregados en administración que presenta el DPS, con la recíproca de la entidad territorial por concepto de Recursos recibidos en administración.

De otra parte, acorde con las normas del Sector financiero que rigen a las Fiduciarias, éstas no incorporan en su estado de situación financiera los dineros de los recursos administrados, en consecuencia, no hay lugar a presentar informe de operaciones recíprocas entre el DPS y la Fiduciaria.

2. Para los convenios, en donde el DPS-FIP realiza el giro de los recursos a las entidades territoriales a través del Patrimonio Autónomo para entrega directa al contratista por las obras ya realizadas, surgen los siguientes hechos económicos:

- a. Entrega de los recursos del DPS-FIP a la Fiduciaria

Para ello el DPS reconoce el derecho, afectando la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia en Administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

- b. Entrega de los recursos al contratista

- i. En el DPS-FIP

El DPS-FIP reconoce el gasto afectando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS con crédito a la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia en Administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

- ii. En la entidad territorial.

Como quiera que el giro realizado por la fiduciaria a nombre del DPS-FIP corresponde al avance de una obra de la cual el beneficiario es el ente territorial, éste reconocerá el ingreso e incorporará la obra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, acreditando la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Una vez terminada la construcción, la entidad territorial reclasificará el saldo de la cuenta de Construcciones en curso a la cuenta de Propiedad, planta y Equipo o Bienes de Uso público.

Además, acorde con las condiciones del contrato de Fiducia, el DPS-FIP reconocerá en el Estado de resultados el gasto por concepto de la comisión a pagar al Patrimonio Autónomo, asimismo registrará los rendimientos generados en la administración de los recursos, que serán entregados a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional.

Es pertinente señalar que la entidad revisará los procedimientos internos que contemplen la oportunidad y la documentación soporte que permitirá realizar el reconocimiento de los hechos económicos en la contabilidad.

CONCEPTO No. 20182000029161 DEL 25-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Activos intangibles
	SUBTEMAS	Baja en cuentas de un software tipificado como inservible en aplicación de la Resolución 001 de 2001 emitida por el Distrito Capital

Doctora
MAYIBER MÉNDEZ SÁENZ
Jefe Oficina de Control Interno Disciplinario
Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550002088-2, del 9 de mayo de 2018, donde solicita un pronunciamiento de la CGN respecto de los hechos que dieron origen a la “Investigación Disciplinaria No. 077/2016”, para que obre como prueba dentro de tal actuación disciplinaria, la cual se origina por un hallazgo de la Contraloría de Bogotá, entidad que señaló un posible incumplimiento de lo dispuesto por el Contador General de Bogotá D.C. en el numeral 5.6.5. de la Resolución 001 de 2001, donde se establece que el retiro del software inservible de los registros del

almacén y de la contabilidad financiera debe tener soporte en una Acta donde se deje constancia de la destrucción de tales elementos.

Al respecto pregunta:

En desarrollo de lo previsto por la Contaduría General de la Nación en el Régimen de Contabilidad Pública, ¿es necesario que las entidades distritales suscriban un acta de destrucción? o ¿solo basta con la autorización del Comité de Inventarios de la entidad y posterior Resolución que ordena dar de baja dichos elementos y sus registros contables?

CONSIDERACIONES

De otro lado, en relación con la competencia de la Contaduría General de la Nación CGN para fijar pautas de carácter administrativo, es necesario precisar que la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó lo señalado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, en el artículo 4º, señala las funciones a cargo de la Contaduría General de la Nación, determinando:

“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 de texto).

En relación con la competencia para determinar asuntos administrativos referidos al conjunto de los bienes que conforman la propiedad, planta y equipo en el Distrito Capital, es necesario considerar lo señalado en el Acuerdo 17 de 1995, expedido por el Concejo de Bogotá D.C., por el cual se conforma la Dirección de Contabilidad del Distrito Capital y se crea el cargo de Contador Distrital, que en el artículo 10º establece las funciones a cargo del citado funcionario, señalando como una de sus obligaciones la siguiente:

6. Fijar las pautas para el registro y la actualización de los inventarios de bienes del Distrito y sus organismos, de conformidad con las instrucciones expedidas por el Contador General de la Nación. (...) (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el Artículo 38º del Decreto Nº 601 de diciembre 22 de 2014, “Por el cual se modifica la estructura interna y funcional de la Secretaría Distrital de Hacienda, y se dictan otras disposiciones”, en los literales e. y j., señala lo siguiente:

“Artículo 38º. Despacho de la Dirección Distrital de Contabilidad: Corresponde al Despacho de la Dirección Distrital de Contabilidad el ejercicio de las siguientes funciones: (...)

e. Dirigir el proceso de identificación, medición, codificación y registro en el Sistema de Información previsto para tal fin, de la totalidad de hechos económicos, financieros, sociales y ambientales ejecutados por la Secretaría Distrital de Hacienda en desarrollo de su cometido estatal, hasta conformar, revelar y presentar su información contable en los términos previstos por el Contador General de la Nación en el Régimen de Contabilidad Pública vigente.

(...)

j. Formular las pautas para el registro y la actualización financiera de los bienes del Distrito Capital. (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, frente a la regulación contable pública referida a los activos intangibles, se debe considerar lo dispuesto en el Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución Nº 533 de 2015, en el numeral 4.1. las características fundamentales que debe tener la información financiera, indicando que: “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)

El citado Marco conceptual, en el numeral 5., en donde señala los principios de contabilidad pública, que son pautas básicas que orientan el proceso contable, en donde se define el principio de esencia sobre la forma, señalando 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)

También, el citado Marco conceptual, en el numeral 6.1.1., define los activos, indicando 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.

(...)

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. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, se debe tener en cuenta lo señalado en las normas dispuestas en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las que se anexaron a la Resolución N° 533 de 2015, en el Capítulo I Activos, numeral 1.1., de la norma que hace referencia a las Inversiones de liquidez, donde se dispone lo siguiente:

“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. (...)

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.” (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, el Catálogo General de Cuentas que deben aplicar las entidades de gobierno, describe la cuanta 1970 ACTIVOS INTANGIBLES, señalando que: “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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y

procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

En atención a lo anterior, excede la competencia funcional del Contador General de la Nación señalar si es necesario o no que las entidades distritales suscriban un acta de destrucción de un software o si solo basta con la autorización del Comité de Inventarios de la entidad y la emisión de una Resolución que ordena dar de baja dichos elementos y sus registros contables.

Ahora bien, en lo que corresponde a la interpretación de las normas contables expedidas por este organismo regulador, en términos generales se debe tener en cuenta que cuando un elemento es calificado como inútil o inservible por cuanto del mismo no se espera obtener algún servicio futuro, o porque este no tiene capacidad alguna para contribuir, directa o indirectamente, a generar algún flujo económico, o para ayudar a reducir las salidas de efectivo, el mismo no cumple la condición de activo, razón por la cual una entidad debe retirar ese elemento de la situación financiera, lo que no impone necesariamente la destrucción del mismo.

Por otra parte, se precisa que la información contable debe cumplir las características cualitativas de relevancia y representación, y que para lograrlo es necesario observar un conjunto de pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, que se conocen como “principios de contabilidad pública”. Uno de estos principios, el de “esencia sobre la forma”, señala que los hechos económicos deben reconocerse atendiendo a su esencia económica, con independencia de la forma legal que da origen a los mismos.

Como consecuencia de lo anterior y teniendo en cuenta que el hecho económico a reconocer es que un software perdió la capacidad para contribuir, directa o indirectamente, al cumplimiento de los objetivos de la entidad, la baja en cuentas contables debe proceder cuando se documente tal circunstancia, independientemente que se requiera o no su destrucción, bajo el entendido que este, bajo esas condiciones, no continúa prestando servicio alguno a la entidad.

La existencia o no de una acta donde conste que este ha sido destruido, será en consecuencia un requerimiento de orden administrativo, que opera en función de cual sea la forma apropiada, de cara a su esencia física o inmaterial, así como a la eventual transferencia que pudiera hacerse a otra entidad, si para esta última llegare a representar un potencial de servicios o beneficios económicos, y si ello es viable desde la perspectiva de la regulación que rige a la entidad, o incluso su ocasional disposición a título oneroso.

CONCEPTO No. 20182000029571 DEL 29-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Otros pasivos Transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Vigencia del concepto 20087116716 del 21 de agosto de 2008. Convenios de cooperación celebrados en virtud del Decreto 393 de 1991. Contratos de financiación de recuperación contingente celebrados en virtud del Decreto 591 de 1991.

Doctor

JACKSON ANDRÉS CARVAJAL

Contador

Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación - COLCIENCIAS

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001977-2 el día 30 de abril de 2018, mediante la cual consulta si, en aplicación del Marco Normativo que deben aplicar las entidades de gobierno, sigue vigente el concepto 20087-116716 del 21 de agosto de 2008, emitido por la CGN.

Para efectos de darle a su consulta un tratamiento adecuado, me permito transcribir los antecedentes del concepto en mención:

“Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20087-116716, en la cual solicita la creación de una cuenta en el Catálogo General de Cuentas, para registrar las operaciones generadas por los Convenios de Cooperación de Ciencia y Tecnología y al mismo tiempo, concepto sobre el tratamiento contable que debe darle la entidad, a los contratos de Recuperación Contingente.

Plantea en su consulta que *“COLCIENCIAS ha venido celebrando convenios de cooperación al tenor de lo dispuesto en los artículos 6, 7 y 8 del Decreto 393 de 1991, de los cuales supone*

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1229

que jurídica y financieramente, los recursos entregados por COLCIENCIAS, en virtud del convenio especial de cooperación, salen del patrimonio de la entidad y se incorporan al patrimonio del tercero en su condición de socio cooperante y fundamentalmente, ejecutor del proyecto, condición indispensable para poder cumplir las obligaciones encomendadas.”

La entrega de los recursos de COLCIENCIAS a la entidad privada, no puede entenderse como el pago por la contraprestación por el suministro de un bien o servicio, o una donación de recursos públicos, sino precisamente la ejecución de un convenio especial de cooperación, dentro del exclusivo régimen de ciencia y tecnología.

Una vez transferidos los recursos por COLCIENCIAS a su socio cooperante y ejecutor del proyecto, estos recursos se ejecutaron presupuestalmente y perdieron la connotación de públicos, pasando a ser recursos de propiedad de un tercero, afectos indudablemente a las finalidades del convenio de cooperación, pero sujetos, única y exclusivamente, al derecho privado.” (sic)

Así mismo menciona que el artículo 7º del mencionado decreto contiene dentro de sus reglas del Convenio Especial que el manejo de los recursos aportados para la ejecución del mismo podrá realizarse a través de encargo fiduciario o cualquier otro sistema de administración.

Por lo anterior, la entidad solicita que se habilite una cuenta en Catálogo General de Cuentas, del Manual de Procedimientos, para el registro contable de los convenios de cooperación o, de no ser posible su creación, se le indique cuál debe ser la cuenta asimilada para el registro de estos convenios.

De otro lado, manifiesta que el artículo 9 del Decreto 591 de 1991, permite a la Nación y sus entidades descentralizadas la celebración de contratos de administración de proyectos, con personas públicas o privadas y que una de las modalidades específicas de estos contratos es la recuperación contingente. En este caso, COLCIENCIAS entrega el recurso con carácter no devolutivo, como un apoyo económico gratuito que no espera recuperar, pero eventualmente, por causales preestablecidas, la suma inicialmente entregada debe ser devuelta, total o parcialmente a COLCIENCIAS, adquiriendo esta, el carácter de mutuante y el beneficiario inicial, la condición de mutuario y una vez surtidos los trámites legales, la existencia de la obligación será establecida mediante resolución motivada. Sobre estas operaciones la entidad se refiere a los registros contables que realiza y solicita que se le señale el procedimiento contable para el registro y seguimiento de las operaciones de recuperación contingente.”

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

CONSIDERACIONES

La Corte Constitucional de Colombia en la sentencia C-668 de 2014, tratándose de la pérdida de vigencia de las normas en el ordenamiento jurídico, manifestó:

“DEROGATORIA EXPRESA Y DEROGATORIA TÁCITA-Distinción

En este orden de ideas, en cuanto al procedimiento de pérdida de vigencia, el ordenamiento positivo distingue entre la derogatoria expresa y la derogatoria tácita. La primera se produce cuando explícitamente una nueva disposición suprime formalmente a una anterior; mientras que, la segunda, supone la existencia de una norma posterior que contiene disposiciones incompatibles con aquella que le sirve de precedente. A estas categorías se suma la denominada derogatoria orgánica, en algunas ocasiones identificada como una expresión de derogatoria tácita, la cual tiene ocurrencia en aquellos casos en que es promulgada una regulación integral sobre una materia a la que se refiere una disposición, aunque no haya incompatibilidad entre sus mandatos.” (Subrayado fuera de texto)

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, perdió su vigencia en atención a que la CGN en desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, expidió las siguientes normas:

- a) Resolución 037 de 2017, (que derogó la Resolución N° 743 de 2013), la cual regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
- b) La Resolución N° 414 de 2014 que incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Además de la Resolución N° 139 que incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del público.
- c) La Resolución N° 533 de 2015 mediante la cual se incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.
- d) La Resolución N° 461 de 2017 por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Con respecto al Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 al Régimen de Contabilidad Pública, es pertinente mencionar que su cronograma comprende el primer periodo de aplicación entre el 1º de enero al 31 de diciembre de 2018, lo que significa que el Régimen de Contabilidad Pública Precedente estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 para las entidades sujetas al ámbito de dicho marco, entre ellas COLCIENCIAS.

En lo que respecta a las operaciones de recuperación contingente, tenemos que el articulado del Decreto 591 de 1991, fue derogado por la ley 80 de 1993, con excepción de los artículos 2o., 8o., 9o., 17 y 19. La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en el Concepto C.E. 00102 de 2017, manifestó lo siguiente:

“El Decreto 393 de 1991 reguló las siguientes formas de asociación, a través de las cuales la Nación o las entidades descentralizadas pueden unirse a un particular o a otra entidad pública, con el fin de adelantar actividades científicas y tecnológicas: Las asociaciones que tienen por objeto crear sociedades civiles y comerciales o personas jurídicas sin ánimo de lucro, y los convenios especiales de cooperación. Por su parte, el Decreto 591 de 1991 individualizó las siguientes modalidades de contratos para el fomento de las actividades científicas, tecnológicas y de innovación: los contratos de financiamiento, los de administración de proyectos; los contratos de fiducia; los de prestación de servicios científicos y tecnológicos; los contratos de consultoría científica o tecnológica; los contratos de obra pública, los contratos de consultoría e interventoría en obra pública; los contratos de arrendamiento, los contratos de compraventa y permuta y suministro de bienes muebles; los contratos de donación, y por último, los convenios especiales de contratación ya previstos por el Decreto 393 de 1991. Posteriormente, la Ley 80 de 1993 derogó las disposiciones del Decreto 591 ibídem, con excepción de las normas que individualizan y caracterizan los contratos de financiamiento (art. 8º), los de administración de proyectos (art. 9) y los convenios especiales de cooperación (art. 17). Por su parte, el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública guardó silencio sobre la derogatoria o vigencia del Decreto 393 de 1991, lo que permite deducir que el legislador tuvo la clara voluntad de mantener vigentes las modalidades de asociación prevista en esta normatividad. (...) Es posible concluir que los negocios individualizados y regulados por el ordenamiento jurídico colombiano, para el fomento de las actividades de ciencia, tecnología e innovación, son los siguientes: las asociaciones dirigidas a crear sociedades civiles y comerciales, y personas jurídicas sin ánimo de lucro como fundaciones y corporaciones; los convenios especiales de cooperación; los contratos de financiamiento (en la modalidad de reembolso obligatorio, reembolso condicional, reembolso parcial y reembolso contingente) y, los contratos de administración de proyectos.” (...) (Subrayado fuera de texto)

En lo manifestado en los antecedentes del concepto objeto de análisis, tenemos que “COLCIENCIAS entrega el recurso con carácter no devolutivo, como un apoyo económico

gratuito que no espera recuperar, pero eventualmente, por causales preestablecidas, la suma inicialmente entregada debe ser devuelta, total o parcialmente a COLCIENCIAS, adquiriendo esta, el carácter de mutuante y el beneficiario inicial, la condición de mutuario y una vez surtidos los trámites legales, la existencia de la obligación será establecida mediante resolución motivada.”(...) (Subrayado fuera de texto)

Sobre este particular tenemos que en el artículo 2221 del Código Civil Colombiano estipula: “Artículo 2221. <DEFINICIÓN DE MUTUO PRÉSTAMO DE CONSUMO>. El mutuo o préstamo de consumo es un contrato en que una de las partes entrega a la otra cierta cantidad de cosas fungibles con cargo de restituir otras tantas del mismo género y calidad.”

Ahora bien, con relación a los convenios de cooperación, tenemos que el Artículo 6 del Decreto 393 de 1991, Por el cual se dictan normas sobre asociación para actividades científicas y tecnológicas, proyectos de investigación y creación de tecnologías, estipula:

“Artículo 6. CONVENIO ESPECIAL DE COOPERACION. Para adelantar actividades científicas y tecnológicas, proyectos de investigación y creación de tecnologías, la Nación y sus entidades descentralizadas podrán celebrar con los particulares convenios especiales de cooperación, que no darán lugar al nacimiento de una nueva persona jurídica. En virtud de estos convenios las personas que los celebren aportan recursos de distinto tipo para facilitar fomentar, desarrollar y alcanzar en común algunos de los propósitos contemplados en el artículo segundo.”

Además, el citado concepto C.E. 00102 de 2017 emitido por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, precisó lo siguiente:

“En consecuencia, tales contratos se celebrarán directamente”. (...) El cotejo de estos elementos, con el contenido de los convenios especiales de cooperación allegados por COLCIENCIAS, permite concluir que estos comprenden una especie de subvención, comoquiera que los mismos comportan: i) una prestación expresada en dinero; ii) cuyo sujeto activo es el Gobierno o una entidad descentralizada que tiene dentro de sus funciones el fomento de las actividades de ciencia y tecnología; iii) el sujeto pasivo es otra persona jurídica de derecho público o un sujeto privado que realiza dichas actividades; iv) y la entrega del dinero por parte de COLCIENCIAS no representa el pago por un servicio prestado por su cooperante, sino que encuentra su justificación en el desarrollo de una determina (sic) actividad de ciencia, tecnología e innovación, a través de la cual se promueve un interés público a cargo de la Entidad. En este orden de ideas, es menester señalar que la institución jurídica de las subvenciones - bajo distintas modalidades y denominaciones, como subsidios, apoyo económico, incentivos, etc.-, es ampliamente conocida por el ordenamiento jurídico colombiano y ha sido utilizada para garantizar

determinados fines que son considerados por el legislador como relevantes para el cumplimiento del interés general. Pero a partir de la Carta Política de 1991 existe una prohibición general para que las entidades públicas puedan otorgar subsidios o subvenciones a las personas de derecho privado, con excepción de aquellas destinadas a la ejecución de una determinada actividad de interés público. (...) La Corte consideró procedente la posibilidad de que el Gobierno o las entidades descentralizadas pudieran otorgar, a través de los convenios especiales de cooperación, subvenciones para el fomento de las actividades de ciencia, tecnología e innovación. (...) Estos convenios llevan ínsita una condición resolutoria tácita, que se activa con el vencimiento del plazo previsto para su ejecución, sin que los recursos entregados hayan sido utilizados para el desarrollo de la actividad para la cual fueron destinados, y que hace exigible la obligación del cooperante de restituirlos a COLCIENCIAS, tal y como se deduce de la naturaleza misma del negocio.” (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, el Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 5, señala los principios de contabilidad pública, que son pautas básicas que orientan el proceso contable, en donde se define el principio de esencia sobre la forma, señalado lo siguiente:

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

Para determinar los criterios necesarios tendientes a reconocer los eventos objeto de consulta, es importante considerar lo dispuesto en las normas expedidas por la CGN en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, específicamente lo regulado en el Capítulo IV INGRESOS, numeral 1.3., que dispone lo siguiente:

“1.3. Transferencias

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

1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.
11. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la 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." (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para entidades de gobierno, al describir la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, señala que. "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." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

La Doctrina Contable Pública que se expidió atendiendo a los preceptos de las normas del Régimen de Contabilidad Pública precedente, sigue la suerte de la regulación en virtud de la cual fue expedida, es decir, pierde su vigencia como consecuencia de la derogatoria.

Para efectos de interpretar los nuevos marcos normativos la entidad debe ceñirse a la doctrina que se ha expedido y que se expida en virtud de los mismos, ya que estos no pueden ser interpretados a la luz de la doctrina del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, pues además de estar derogada, mal pudiera interpretar las normas de un régimen que difiere de aquel por el cual se expidió. Lo anterior no significa que los conceptos que fueron emitidos atendiendo a la normativa del régimen precedente no puedan aplicarse para interpretar las normas de este, por el contrario, en caso de que la entidad aplique normas de dicho régimen, los conceptos emitidos para interpretarlo, deben ser aplicados, pero sólo en lo que respecta al mismo.

Sobre el caso particular, tenemos que el concepto 20087116716 del 21 de agosto de 2008 se expidió en atención a los preceptos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, por lo tanto, se encuentra derogado y no puede aplicarse para interpretar las normas de los nuevos marcos normativos.

Por lo anterior, se hace necesario prescribir el procedimiento contable que debe seguirse para las figuras jurídicas mencionadas en el concepto en cuestión, a la luz del Marco

Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, así:

1. Para los contratos de cooperación celebrados por COLCIENCIAS al tenor de lo dispuesto en el Decreto 393 de 1991:

De conformidad con lo señalado por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en el Concepto C.E. 00102 de 2017, los negocios individualizados y regulados por el ordenamiento jurídico colombiano, para el fomento de las actividades de ciencia, tecnología e innovación, son los siguientes: las asociaciones dirigidas a crear sociedades civiles y comerciales, y personas jurídicas sin ánimo de lucro como fundaciones y corporaciones; los convenios especiales de cooperación; los contratos de financiamiento (en la modalidad de reembolso obligatorio, reembolso condicional, reembolso parcial y reembolso contingente) y, los contratos de administración de proyectos.

Sin embargo, dado que la consulta que dio origen a la respuesta emitida por la CGN mediante concepto N° 20087116716 del 21 de agosto de 2008, versó únicamente sobre convenios especiales de cooperación, para efectos del procedimiento contable se deberá atender lo siguiente:

El reconocimiento contable de los hechos que se derivan de la ejecución de convenios especiales de cooperación depende de la realidad económica subyacente, que como lo señala el Consejo de Estado en el concepto antes citado, comprenden una especie de subvención, por cuanto los mismos comportan: (i) una prestación expresada en dinero; (ii) cuyo sujeto activo es el Gobierno o una entidad descentralizada que tiene dentro de sus funciones el fomento de las actividades de ciencia y tecnología; (iii) el sujeto pasivo es otra persona jurídica de derecho público o un sujeto privado que realiza dichas actividades; (iv) y la entrega del dinero por parte de COLCIENCIAS no representa el pago por un servicio prestado por su cooperante, sino que encuentra su justificación en el desarrollo de una determinada actividad de ciencia, tecnología e innovación, a través de la cual se promueve un interés público a cargo de la Entidad.

Lo anterior significa que, en desarrollo del convenio especial de cooperación, la entidad pública o privada que cumple la función de sujeto pasivo, o de agente gestor, adquiere una obligación de medios que comprende el desarrollo de una determinada actividad de ciencia, tecnología e innovación, a través de la cual se promueve un interés público a cargo de Colciencias; por tanto, esta entidad, en calidad de sujeto activo, mantiene el control sobre los recursos entregados.

De conformidad con lo anterior, COLCIENCIAS debe reconocer un derecho debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los recursos trasladados.

En tanto que, si el agente cooperante es una entidad de derecho público, al recibir el dinero deberá reconocer un pasivo a favor de la entidad depositante mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la Cuenta 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando el agente cooperante, en el marco de este tipo de convenio, actúe por cuenta y riesgo de Colciencias, los activos, pasivos, ingresos y gastos que se deriven de la ejecución de los recursos, deberán reconocerse en la situación financiera de Colciencias. En este caso, la entidad pública cooperante llevará el control de la ejecución de los mismos en cuentas de orden acreedoras.

El tratamiento contable antes señalado, también será aplicado cuando se trate de un convenio de cooperación suscrito para adelantar una operación conjunta a la que hace referencia lo dispuesto en el Capítulo I Activos, numeral 7.1., de las normas dispuestas por la CGN en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual modificó las normas anexas a la Resolución N° 533 de 2015.

2. Para los de recuperación contingente celebrados por COLCIENCIAS:

Frente al tratamiento contable de los contratos de administración de proyectos, suscritos con personas públicas o privadas, que según se indicó en la consulta presentada a la CGN por Colciencias, que dio origen a la respuesta emitida por la CGN mediante concepto N° 20087116716 del 21 de agosto de 2008, se desarrollará a continuación el procedimiento contable atendiendo la modalidad específica de recuperación contingente, correspondiente a los contratos de financiamiento destinados a actividades científicas y tecnológicas de que trata el artículo 8 del Decreto 591 de 1991.

Según se indicó en esa consulta, COLCIENCIAS entrega el recurso con carácter no devolutivo, como un apoyo económico gratuito que no espera recuperar, pero eventualmente, por causales preestablecidas, la suma inicialmente entregada debe ser devuelta, total o parcialmente a COLCIENCIAS, adquiriendo esta, el carácter de mutuante, y el beneficiario inicial la condición de mutuario y una vez surtidos los trámites legales, la existencia de la obligación será establecida mediante resolución motivada.

Dependiendo de la naturaleza jurídica del tercero, la entrega de los recursos se tratará como una transferencia o una subvención; ahora bien, como se indica en el párrafo anterior, en este tipo de transacciones Colciencias adquiere la condición de mutuante, en tanto que el beneficiario inicial la condición de mutuario con la obligación de atender un conjunto de condiciones, que en caso de no cumplirse, Colciencias podría exigir legalmente la devolución de los dineros, razón por la que el procedimiento contable es el que se señala a continuación:

Colciencias registrará un débito en la subcuenta 198604 - Gasto diferido por transferencias condicionadas, si el tercero es una entidad de gobierno, o 198605 Gasto diferido por subvenciones condicionadas, si el tercero es una empresa pública o una persona natural o una entidad jurídica de derecho privado, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, con crédito a la subcuenta 240315-Otras Transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, pasivo que se dará de baja con el giro de los recursos.

El activo diferido inicialmente reconocido por Colciencias se reducirá en la medida que el beneficiario del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el gasto por la transferencia realizada en el resultado del periodo.

No obstante, la entidad aplicará el juicio profesional para evaluar si se presentan casos en los que no se establezcan estipulaciones que constituyan condiciones, caso en el que Colciencias, al reconocer la obligación de transferir los recursos, registrará el gasto por concepto de transferencias o subvenciones según corresponda.

CONCEPTO No. 20182000030281 DEL 06-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros Activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los derechos en fideicomiso constituidos a favor del Centro de Memoria Histórica (CNMH) por la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas en desarrollo del convenio interadministrativo

Doctora
 ESPERANZA BELTRÁN BLANCO
 Profesional especializado con funciones de contadora
 Dirección Administrativa y Financiera
 Centro Nacional de Memoria Histórica

Contaduría General de la Nación

Régimen de
 Contabilidad
 Pública

1239

Compilación a 31 de diciembre de 2018

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001967-2, del 30 de abril de 2018, donde solicita un pronunciamiento de la CGN con respecto a las operaciones recíprocas que surgen en desarrollo de un Convenio Interadministrativo suscrito con la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas, en atención a lo señalado por la CGN en el numeral 2.3.5 del Instructivo 003 de 2017, donde se dispone que en los casos en que se realicen transacciones a través de encargos fiduciarios, el reporte de las operaciones recíprocas se realizará entre el fideicomitente y el tercero (entidad pública) con el que se tenga el derecho o la obligación, y no con la sociedad fiduciaria.

Lo anterior, teniendo en cuenta que, en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente, a 31 de diciembre de 2017 para el reconocimiento del giro a la Fiduciaria del Banco Colpatria, de acuerdo al concepto 20162000016891 expedido por nuestro órgano rector a la Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas.

Para efectos de atender el requerimiento, mediante correo electrónico de fecha 25 de mayo de 2017, se presenta la información que permite comprender el contexto relacionado con la relación legal existente entre el Centro de Memoria Histórica (CNMH) y la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas, con ocasión del Convenio Interadministrativo Marco No. 486 para EL CNMH y No. 022 para LA AGENCIA de 2017 y su respectivo Acuerdo Específico No. 48 de 2017, en el que el doctor José David Perdomo Moreno, funcionario del CNMH, señala lo siguiente:

“En atención a lo solicitado el día de hoy en relación con los recursos que se han girado con ocasión del Convenio Interadministrativo Marco No. 486 para EL CNMH y No. 022 para LA AGENCIA de 2017 y su respectivo Acuerdo Específico No. 48 de 2017, me permito poner en contexto sobre la figura y citar los preceptos legales que sirven de fundamento para su celebración y orientan el manejo de los recursos que se comprometen:

(...) Como puede observarse del artículo antes citado, la Ley establece un marco general para que la Agencia gestione, gestione, gerencie y ejecute proyecto de renovación y desarrollo urbano no solo en la ciudad de Bogotá, si no en la totalidad del territorio nacional de entidades estatales, a través de la contratación de Fiducias Mercantiles.

(...)

Resulta indispensable destacar de nuevo a efectos de las necesidades de la presente comunicación dos cosas, la primera referente a los rendimientos que se generan con ocasión de la participación patrimonial, pues de manera clara quedan afectos a ser destinados al fin del aporte inicial; y por otra que con adquisición del correlativo derecho fiduciario a favor de la entidad aportante, se entienden ejecutados, importante esto último a tener en cuenta a la hora de revelar los estados de ejecución de las entidades respecto a las partidas presupuestales asignadas.

Fundamentados en la anterior normativa, tomando de presente la calidad técnica de la Agencia y el apoyo que ella podía llegar a prestar al CNMH en la consecución de las finalidades de Construcción del Museo, se procedió a celebrar el Acuerdo Interadministrativo Marco No. 486 para EL CNMH y No. 022 para LA AGENCIA de 2017 con el objeto de “Aunar esfuerzos para estructurar y desarrollar de manera conjunta el proyecto denominado Museo Nacional de la Memoria a cargo del Centro Nacional de Memoria Histórica, mediante la coordinación de acciones conjuntas que logren la materialización de proyectos específicos a través de acuerdos particulares suscritos entre las PARTES”

(...)

Como resulta obvio de lo antes transcrito, de los aportes que hace el CNMH se destinará una suma de dinero específica para la gestión y asistencia técnica del PROYECTO, sin que por ello, se pueda entender que esta suma de dinero es un costo de intermediación por parte de la Agencia o mucho menos una utilidad por la cooperación antes mencionada; (...).

Por otra parte, transferidos los recursos a los que la entidad se comprometió en el año 2017 al Patrimonio Matriz de la Agencia manejado por FIDUCOLPATRIA, se procedió a celebrar CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL IRREVOCABLE DE ADMINISTRACIÓN Y PAGOS entre la FIDUCIARIA COLPATRIA y el PATRIMONIO ATÓNOMO FC AGENCIA NACIONAL INMOBILIARIA VBV-PAM con el objeto de “Constituir, con los activos adelante relacionados, el Patrimonio Autónomo Derivado (PAD) en el cual se administrarán los dineros y/o bienes inmuebles necesarios para llevar las actividades tendientes a desarrollar de manera conjunta la formulación, estructuración y ejecución del proyecto de infraestructura física para la puesta en funcionamiento del Museo Nacional de la Memoria Histórica en la ciudad de Bogotá. Todo de conformidad con el Convenio Específico No. 048 de 2017 suscrito el veintiséis (26) de diciembre de dos mil diecisiete (2017), entre LA AGENCIA Y EL CENTRO DE MEMORIA HISTÓRICA”. Dicho objeto tiene como alcance lo previsto en la Cláusula Segunda del referido contrato, el cual se aporta adjunto con el presen correo.

Es importante tener en cuenta lo previsto en las cláusulas cuarta y quinta del referido contrato, es por cuanto de manera clara se indica que el PAD del cual es beneficiario el

CNMH tiene plenos efectos jurídicos y actuará frente a los terceros, mediante la vocería de LA FIDUCIARIA, adicional al hecho de sus recursos se encuentran separados tanto de la FIDUCIARIA como del FIDEICOMITENTE y solo garantizarán las obligaciones contraídas por el PAD en cumplimiento de la finalidad perseguida con dicho contrato.

Igualmente importante para lo que se consulta mencionar que en la Cláusula Octava del contrato de fiducia mercantil irrevocable al que se está haciendo alusión, específicamente en los literales b, c y d, se indica que será derecho de la Agencia ejercer el respectivo control, impartir las instrucciones necesarias al PAD para adelantar los procesos de contratación con los CONTRATISTAS y la celebración de los contratos a que haya lugar, autorizar a la FIDUCIARIA para que proceda con las órdenes de pago a los contratistas, según lo definido en el MANUAL OPERATIVO.

De lo dicho anteriormente puede llegar prima facie a la conclusión parcial que es directamente la agencia a través de su vocero quien ordena tanto los compromisos de recursos para contratos como la erogación efectiva del PAD para el pago de las obligaciones que contrae y no el CNMH, quien obra como beneficiario de dicho PAD y se rige por lo previsto en la Cláusula Décima del mismo contrato.

(...)

A manera de conclusión de todo lo antes mencionado, podemos observar como a pesar de las obligaciones, derechos y posibilidades que se le otorgan al CNMH en el acuerdo específico No. 48 de 2017 y contrato de fiducia mercantil irrevocable como beneficiario, la responsabilidad de la dirección de los procesos de contratación, toma de decisiones, compromisos y pagos que se hagan con cargo a los recursos que integran el PAD del CNMH, están en cabeza de la Agencia Nacional Inmobiliaria.

Por otra parte, la partida que se asigna a la Agencia como se pudo observar, está afecta a la gestión y asistencia técnica que el proyecto requiera y se encuentra dentro los aportes a los que se compromete el CNMH (que hasta el momento son \$10.000.000.000) y se desglosan de la manera como se describen en el informe de gestión de recursos fideicomitidos. En todo caso tal como lo prevén las disposiciones legales y contractuales que se mencionaron, los rendimientos que generen dichos recursos se incorporan al PAD y serán reinvertidos en las necesidades propias de la construcción del proyecto en curso.” (Subrayados fuera de texto)

CONSIDERACIONES

Decreto N° 1275 de 2015, por el cual se reglamenta el artículo 245 de la Ley N° 1753 de 2015, y se modifica el Decreto Reglamentario Único del Sector de la Presidencia de la República, Decreto N° 1081 de 2015, en lo que hace referencia a la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas, en el Artículo 1., dispone lo siguiente:

“Artículo 1. Adiciónese el artículo 1.2.1.4 al Título 1, Parte 2, Libro 1 del Decreto 1081 de 2015.

“Artículo 1.2.1.4. Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas. La Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas tendrá por objeto identificar, promover, gestionar, gerenciar y ejecutar proyectos de renovación y de desarrollo urbano, en Bogotá u otras ciudades del país, así como construir o gestionar, mediante asociaciones público privadas o contratación de obras, inmuebles destinados a entidades oficiales del orden nacional y a otros usos complementarios que pueda tener el mismo proyecto”.

(...)

Artículo 4. Modifíquese el artículo 2.4.1.1.2 del Decreto 1081 de 2015, el cual quedará así:

“Artículo 2.4.1.2.2. Alcance. Las entidades públicas están facultadas, para aportar recursos y bienes para adquirir derechos de participación patrimonial en proyectos que adelante la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas.”

Artículo 5. Modifíquese el artículo 2.4.1.1.3 del Decreto 1081 de 2015, el cual quedará así:

“Artículo 2.4.1.2.3. Mecanismos de participación en los proyectos. Para la gestión de los proyectos a cargo de la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas, las entidades públicas pueden hacer uso de los siguientes mecanismos:

1. Contratos o convenios interadministrativos. Las entidades públicas del orden nacional y territorial, pueden suscribir contratos o convenios interadministrativos con la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas, con el objeto de gestionar sedes administrativas en el marco de los proyectos a su cargo.

Mediante estos contratos o convenios se puede pactar la participación patrimonial en los proyectos a cargo de la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas, a través de la transferencia de la propiedad y posesión de los bienes inmuebles que se encuentren en las áreas de dichos proyectos y/o de la entrega de los recursos apropiados cuyo objeto se refiera a inversión en infraestructura de sedes administrativas, en las modalidades de adquisición de terrenos o edificaciones o construcción de edificaciones. Una vez la Agencia

Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas, reciba los aportes y los entregue al patrimonio autónomo de la fiducia que se constituya para su administración, las entidades públicas aportantes adquieren el derecho fiduciario de beneficiarías.

2. Fiducia mercantil. Las personas jurídicas, Nación, departamentos, distritos, municipios, y áreas metropolitanas, bajo la autorización del artículo 121 de la Ley 1450 de 2011, pueden vincularse como fideicomitentes beneficiarios, en las fiducias que la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas estructure para sus proyectos. De esta manera, se coordina la gestión, se administran los bienes y recursos de cada proyecto en forma separada y se llevan a cabo las actuaciones profesionales necesarias por parte de la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas, para desarrollar sedes administrativas que requieran las entidades públicas beneficiarías, dentro del límite de los recursos administrados.

Parágrafo 1. Los bienes y recursos que reciba la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas de las entidades públicas, destinados a adquirir derechos de participación patrimonial en los proyectos que adelante, se administrarán hasta tanto cumplan con el objeto mismo del gasto en los patrimonios autónomos de la fiduciaria seleccionada de conformidad con los principios que rigen la contratación pública. Los rendimientos que se generen se administrarán y destinarán al mismo fin del aporte inicial. En consecuencia, con la vinculación de los recursos al patrimonio constituido mediante fiducia mercantil y la adquisición del correlativo derecho fiduciario a favor de la entidad pública aportante como beneficiaria, se entiende ejecutado el presupuesto de la respectiva entidad.

En desarrollo de lo anterior, el Centro Nacional de Memoria Histórica (en adelante CNMH), suscribió con la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas el “Acuerdo Específico 048 de 2017, derivado del Acuerdo Marco No. 486 para el CNMH y No. 022 para la Agencia, de 2017, suscrito entre la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas y el Centro de Memoria Histórica.”, entre otros aspectos, se acordó lo siguiente:

“CLAUSULA TERCERA. - APORTES. Para la ejecución del presente acuerdo específico **EL CNMH** realizará aportes al patrimonio autónomo constituido por la **AGENCIA** para el desarrollo del mismo, de la siguiente manera: (...)

CLAUSULA CUARTA. - DESTINACIÓN DE LOS APORTES. Los aportes efectuados por la **CNMH** se destinarán a financiar todos los gastos necesarios para la formulación, estructuración y ejecución objeto del presente acuerdo específico, incluyendo los costos en que incurre la **AGENCIA** por la gestión y asistencia técnica del proyecto, los cuales se estiman en (...) suma que será reconocida a favor del PATRIMONIO AUTÓNOMO FC AGENCIA NACIONAL INMOBILIARIA VBV - PAM, se ejecutará con cargo al patrimonio

autónomo constituido para el desarrollo del proyecto y será descontado por LA AGENCIA una vez ingresen los recursos aportados. (...)

PARÁGRAFO SEGUNDO. - El valor de los rendimientos financieros generados por los recursos fideicomitidos serán reinvertidos en el proyecto objeto del presente acuerdo específico. Una vez se liquide el patrimonio autónomo constituido para la ejecución del presente convenio, y en caso de resultar saldos no ejecutados estos serán restituidos a EL CNMH, con los rendimientos correspondientes.” (Subrayados fuera de texto)

Por otra parte, en relación con la normatividad contable pública, el Marco conceptual del Nuevo Marco normativo para las entidades de Gobierno, incorporado al RCP mediante la Resolución 533 de 2015, señala que la información financiera debe ser útil y según los objetivos servir a la toma de decisiones, en la medida, “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.”

Esta misma normativa dispone 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.

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 Catálogo General de Cuentas a aplicar por las entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública por la Resolución 620 de 2015 y modificado por las Resoluciones 468 de 2016, 598 y 625 de 2017, describe la cuenta 1926 DERECHOS EN FIDEICOMISO, así:

“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.

DINÁMICA

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.”
(Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, frente a lo señalado por la CGN en el numeral 2.3.5. del Instructivo 003 de 2017, en donde se indican las instrucciones para el reporte de operaciones a través de encargos fiduciarios, allí se dispone que: “En los casos en que se realicen transacciones a través de encargos fiduciarios, el reporte de las operaciones recíprocas se realizará entre el fideicomitente y el tercero (entidad pública) con el que se tenga el derecho o la obligación, y no con la sociedad fiduciaria. Para estos efectos, las entidades adoptarán las medidas necesarias conducentes a garantizar la adecuada identificación de las entidades contables públicas intervinientes en las operaciones recíprocas, así como el flujo de la información necesaria para el reporte. (...)” (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

Lo señalado por la CGN en el numeral 2.3.5. del Instructivo 003 de 2017 se refiere al reporte de operaciones recíprocas en el marco de un encargo fiduciario, lo cual no aplica para el caso consultado por cuanto lo pactado entre el Centro Nacional de Memoria Histórica CNMH y la Agencia Nacional Inmobiliaria VBC mediante el Convenio Interadministrativo Marco No. 486 para el CNMH y No. 022 para la AGENCIA de 2017 y su respectivo Acuerdo Específico No. 48 de 2017, concierne a un contrato de fiducia mercantil suscrito por la citada Agencia para el desarrollo de los proyectos, al cual se vinculó el CNMH en calidad de fideicomitente beneficiario.

Ahora bien, respecto del reconocimiento contable de los derechos fiduciarios que posee el CNMH, luego del análisis de la documentación proporcionada por el CNMH y lo señalado en el texto de la consulta, se establece que la Agencia Nacional Inmobiliaria VBC, en calidad de agente gestor, tiene a cargo la coordinación, gestión, administración de los bienes y recursos de cada proyecto en forma separada, y de llevar a cabo las actuaciones profesionales necesarias para desarrollar el proyecto de construcción requerido por el CNMH, dentro del límite de los recursos administrados, en desarrollo de lo dispuesto en Artículo 2.4.1.2.3. Mecanismos de participación en los proyectos, numeral 1, del Decreto N° 1081 de 2015.

Como consecuencia de lo anterior, para efectos del reconocimiento contable, al CNMH le corresponde reconocer los derechos fiduciarios en el Patrimonio Autónomo Derivado (PAD) mediante un débito en la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil - Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, con crédito a la subcuenta y cuenta que corresponda al origen de los recursos entregados. Los derechos en fideicomiso deben mantenerse actualizados con base en la información que suministre tanto la Agencia como la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos por el CNMH respecto de los derechos en fideicomiso, deben reconocerse debitando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480225 Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4802-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida reconocido en el período contable. Por su parte, los menores valores obtenidos, con respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse debitando la subcuenta 580408 Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5804- FINANCIEROS, previa disminución del ingreso por la utilidad reconocido en el período contable, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Del otro lado, la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas, como entidad encargada coordinación, gestión, administración de los bienes y recursos de cada proyecto en forma separada, y de llevar a cabo las actuaciones profesionales necesarias para desarrollar el proyecto de construcción requerido por el CNMH, debe acreditar la subcuenta 930804-Recursos entregados-Fiducia mercantil, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y debitar la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Igualmente, como entidad ejecutora, la Agencia deberá controlar en su contabilidad, durante toda la vida del proyecto, la información referida a la ejecución del mismo,

efectuando el control en cuentas de orden de los activos, pasivos ingresos o gastos derivados de la ejecución del mismo, sin afectar su situación financiera ni los resultados.

Para tal efecto, tratándose de activos y gastos se utilizará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, con crédito a la subcuenta 891516-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). En el caso de pasivos e ingresos se debitará la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), con crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN. Adicionalmente, revelará en las notas a los estados contables la información necesaria para el razonable entendimiento de este tipo de operaciones.

En desarrollo de lo anterior, en la medida que se reciban en forma parcial o definitiva las obras o bienes contratados y ejecutados en atención a lo pactado en los convenios interadministrativos, estas entidades debitarán las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de los activos recibidos del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y acreditarán la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

CONCEPTO No. 20182000031661 DEL 14-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Gastos de administración y operación
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los desembolsos por concepto de créditos educativos otorgados a funcionarios, con la opción de condonación, previo cumplimiento de un conjunto de requisitos por parte del beneficiario.

Doctor

JACKSON ANDRÉS CARVAJAL FLÓREZ

Profesional - Contador

Dirección Administrativa y Financiera

Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación COLCIENCIAS

Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550002023-2, del 7 de mayo de 2018, en donde haciendo uso del derecho de petición consagrado en el Artículo 23 de la Constitución Política Nacional, solicita un pronunciamiento respecto del tratamiento contable que debe desarrollar Colciencias bajo el nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, para reconocer los créditos educativos otorgados a sus funcionarios, con la opción de condonación previo cumplimiento de un conjunto de requisitos y la aprobación de un Comité interno creado para tal fin.

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 0708 de julio 28 de 2017, mediante la cual COLCIENCIAS adoptó un conjunto de disposiciones en materia de bienestar social, estímulos e incentivos del Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación, señala lo siguiente:

“ARTICULO 1. Este sistema está conformado por el conjunto interrelacionado y coherente de políticas, planes, entidades, disposiciones legales y programas de bienestar e incentivos que interactúan con el propósito de elevar los niveles de eficiencia, satisfacción, desarrollo y bienestar de los empleados del Estado en el desempeño de su labor y de contribuir al cumplimiento efectivo de los resultados institucionales.

(...)

ARTICULO 3. Estimulo Educativo para los servidores públicos. Se reconocerá a los servidores públicos un crédito educativo condonable, entendido este como el crédito educativo otorgado al servidor público, el cual es asumido por la entidad librando del pago de capital e intereses al servidor, siempre que se cumplan las condiciones para dicha condonación.

(...)

ARTICULO 8. Los beneficiarios del crédito educativo condonable para educación formal deberán cumplir con los siguientes requisitos para su desembolso frente a Colciencias:

5. Firmar contrato de crédito educativo condonable hasta el 100%.
6. Firmar pagaré.
7. Permanecer vinculado a Colciencias, por el mismo tiempo que duren los estudios objeto de este beneficio.

8. Presentar los certificados de aprobación de estudios ante la Secretaría General - Talento Humano.
9. Prestar apoyo, en caso que se requiera, en las capacitaciones sobre temáticas que tengan relación con los estudios objeto del beneficio, que estén incluidas en el Plan Institucional de Capacitación - PIC en el marco del componente de aprendizaje en equipo o que sean requeridas para fortalecer algunas de las áreas misionales y de apoyo de la entidad

ARTICULO 9. Causales de reembolso. El servidor público deberá reembolsar el 100% del valor girado por Colciencias como crédito educativo condonable de la matrícula del respectivo semestre o período académico que cursa, en los siguientes casos:

- h. Retiro del programa académico.
- i. Retiro del servidor público de la entidad dentro del año siguiente a la fecha de finalización del último periodo académico cursado.
- j. No alcanzar los logros establecidos de los créditos académicos del periodo financiado."
(Subrayados fuera de texto)

El Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo a la Resolución N° 533 de 2014, mediante la cual se expidió el 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.”

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS (...)

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.

(...)

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 o por beneficios a los empleados en el resultado del periodo, excepto cuando se hayan pactado condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido o como un beneficio a los empleados pagado por anticipado, según corresponda. (Subrayado fuera de texto)

CAPÍTULO II. PASIVOS (...)

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. (...)

5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de 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. En el caso de las cesantías retroactivas, a cargo de la entidad, el beneficio se medirá, como mínimo, al final del periodo contable por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha.

(...)

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

De otro lado, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 del 2015 y sus modificaciones, incluye las cuentas:

“1415 - PRÉSTAMOS CONCEDIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa los valores por cobrar por concepto de préstamos otorgados por las entidades.
(...)

1986 - ACTIVOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

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

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1252

5111 - GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad.” (Subrayado fuera de texto)

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)

De otro lado, el instructivo N° 002 de 2015, mediante el cual la CGN entregó las instrucciones para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, en el numeral 1.2.4.2. Beneficios a los empleados a largo plazo, señala lo siguiente:

f) Determinar si la entidad ha otorgado préstamos a los empleados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado para periodos superiores a un año.

g) Medir los préstamos identificados en el literal f) por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de interés de mercado de la fecha en que se concedieron los préstamos. No obstante, en caso de que la entidad no logre identificar la tasa de interés de mercado en la fecha de concesión de los préstamos, el valor de éstos corresponderá a su valor en libros a 31 de diciembre de 2016. El ajuste realizado afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Sin perjuicio de lo anterior, si la tasa de interés cero o inferior a la de mercado está condicionada al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los ha cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por beneficios pagados por anticipado, por un valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total otorgado al empleado. El beneficio total otorgado al empleado corresponderá a la diferencia entre el valor del préstamo y el valor presente de los flujos contractuales a la fecha en que fue otorgado el préstamo. El ajuste realizado afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

El reconocimiento de los pagos realizados por COLCIENCIAS para cubrir el servicio educativo de sus funcionarios debe efectuarse atendiendo la esencia económica. Cuando COLCIENCIAS destina recursos para que un tercero (funcionario) los utilice en la financiación de sus estudios y, en caso del incumplimiento por parte del beneficiario de las condiciones establecidas en la Resolución N° 0708 de julio 28 de 2017, la entidad espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero; por tanto, el crédito educativo debe clasificarse como un préstamo, de acuerdo con lo previsto en la Norma de préstamos por cobrar otorgado.

Como consecuencia de lo anterior, la entidad debe medir este tipo de préstamos por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de interés de mercado de la fecha en que se conceden los préstamos, para tal efecto debitará la subcuenta 141525 - Créditos a empleados, de la cuenta 1415 - PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza económica de los recursos utilizados en la transacción.

En la medición inicial, cuando se concedan préstamos condicionados a tasa de interés cero o inferior a la del mercado, la diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente, se reconocerá como un beneficio a los empleados pagado por anticipado mediante un débito en la subcuenta 190516- Beneficios a empleados por préstamos condicionados a tasa de interés cero o inferior a la del mercado, de la cuenta 1905 - BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Ahora bien, la subcuenta 190516- Beneficios a empleados por préstamos condicionados a tasa de interés cero o inferior a la del mercado se amortizará durante el periodo en el cual se cumplan las condiciones establecidas en la normatividad aplicable al caso específico, disminuyendo el activo reconocido inicialmente y registrando un gasto en la subcuenta 510813 Beneficios por préstamos a empleados a tasa de interés cero o inferior a la del mercado de la cuenta 5108 - GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS.

Por otra parte, en la medida que el beneficiario cumple las condiciones para obtener la condonación parcial o total del crédito educativo, establecidas en el Artículo 8° de la Resolución N° 0708 de julio 28 de 2017, y en atención al principio de devengo, la entidad deberá dar de baja la porción condonada mediante un débito en la subcuenta 510803 Capacitación, bienestar social y estímulos de la cuenta 5108 - GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y un crédito en la subcuenta 141525- Créditos a empleados, de la cuenta 1415 - PRÉSTAMOS CONCEDIDOS.

CONCEPTO No. 20182300029261 DEL 10-07-2018

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

Con ocasión de la inquietud puesta en contexto en la sesión celebrada el 18 de mayo de 2018, se observó la necesidad de ajustar el Concepto emitido por la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20172000106781, el día 01 de diciembre de 2017, en el cual se estableció el 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.

CONSIDERACIONES

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. (...)

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)

Por su parte, el Contrato N° 1380 de 2015, suscrito entre el Ministerio de Educación Nacional y el Consorcio FFIA Alianza BBVA, establece:

“Cláusula 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". (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)

Para el reconocimiento de los bienes que serán entregados a las entidades beneficiarias, es importante tener en cuenta la definición de inventarios, dada en el Marco Normativo:

"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 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)

CONCLUSIONES

- Reconocimiento de los recursos del Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa - FFIE por parte del Ministerio de Educación Nacional

En el entendido que el Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa - FFIE percibe recursos originados de diferentes fuentes y que son recibidos por el Ministerio de Educación Nacional, se deberá tener en cuenta que para efectos del reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales bajo la figura de convenio o contrato interadministrativo se deben evaluar aspectos tales como: la esencia económica subyacente, objeto del acuerdo contractual, posición 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.

Una vez analizadas las cláusulas pactadas en el contrato o convenio celebrado entre las partes y atendiendo los lineamientos establecidos tanto en el Marco Conceptual y en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos como en la Doctrina Contable Pública emitida por la CGN, se tendrán elementos de juicio que permitirán formular los registros contables correctos de los recursos entregados en el FFIE, los cuales podrán corresponder a alguna de las siguientes alternativas:

a. Transferencia plena del derecho de propiedad de los recursos al Ministerio.

Cuando el Fondo recibe recursos por concepto de donaciones que provienen del sector privado o mediante acuerdos de cooperación internacional, cedidos a título gratuito, orientados al apoyo de las actividades objeto del Fondo, o cuando las entidades territoriales transfieren plenamente los recursos al Ministerio para fortalecer el FFIE, deberán ser incorporados a la contabilidad y reconocidos en la cuenta especial (unidad) del FFIE como un ingreso en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS,

en cumplimiento de los lineamientos establecidos en la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación.

Cuando en las cláusulas del convenio firmado entre las partes se establezca la obligación de ceder recursos, predios y toda aquella información que se requiera para la ejecución de una obra de infraestructura, con la participación de la entidad territorial (cedente) como parte del Comité de seguimiento de la obra con voz pero sin voto, es decir, la obra de construcción queda a cuenta y riesgo del cesionario, entonces podrá entenderse que se está transfiriendo el derecho pleno de los recursos y deberán ser incorporados por el Ministerio tal como se indica en el párrafo inmediatamente anterior.

b. Entrega de los recursos en administración al Ministerio de Educación Nacional con destino al FFIE

Cuando una entidad territorial entrega recursos al Ministerio como aporte para la construcción de las infraestructuras en una relación de agencia, esto es, la entidad territorial mantiene el control sobre los recursos, 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, entonces el Ministerio reconocerá este hecho mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad territorial reconocerá un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

c. Entrega de los recursos en administración al Ministerio, a través del patrimonio autónomo, por parte de las entidades territoriales.

Un patrimonio autónomo que recibe recursos de diferentes fuentes, donde cada entidad participante realiza el traslado de los recursos directamente a la fiduciaria y es fideicomitente beneficiaria, podrá designar un fideicomitente beneficiario principal quien se encargará de realizar el control y seguimiento de la ejecución de los recursos entregados, así como de verificar el cumplimiento de la entrega de los productos objeto del contrato de obra. Así las cosas, cada entidad aportante reconocerá como derecho fiduciario hasta el monto de sus aportes.

Bajo este contexto, cuando las entidades territoriales entreguen directamente los recursos al patrimonio autónomo, donde el fideicomitente principal es el Ministerio de Educación Nacional, la entidad titular de los recursos debita la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Mientras que, el Ministerio, quien ejerce control sobre los recursos depositados en el patrimonio autónomo, reconocerá un pasivo contingente por el monto de los recursos entregados por la entidad territorial, mediante un débito en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito en la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración-Fiducia mercantil, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Es de aclarar que el Ministerio de Educación Nacional siendo el fideicomitente principal reconocerá como derecho fiduciario únicamente el monto de sus aportes al patrimonio autónomo.

- Reconocimiento de la constitución del patrimonio autónomo por parte del Ministerio de Educación Nacional

Con la constitución del patrimonio autónomo, mediante contrato de fiducia mercantil N° 1380 de 2015 suscrito entre el Ministerio de Educación Nacional y el Consorcio FFIA Alianza BBVA, el MEN está trasladando la administración de los recursos destinados para la ejecución del Plan Nacional de Infraestructura Educativa a la fiduciaria, por tanto, deberá reconocer este hecho económico mediante un débito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del activo según la naturaleza de los recursos entregados.

En la medida que la Fiduciaria entregue el informe financiero periódico, el MEN deberá reconocer la actualización del derecho fiduciario así: los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse debitando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480225-Ganancia por derechos en fideicomiso, de la cuenta 4802-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida, reconocido en el período contable; y, los menores valores obtenidos, con respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse debitando la subcuenta 580408-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5804-FINANCIEROS,

previa disminución del ingreso por la utilidad, reconocido en el período contable, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

- Reconocimiento de los bienes construidos

Una vez el bien se encuentre listo para ser usado y entregado al beneficiario, el MEN deberá incorporarlo en la contabilidad como un inventario, toda vez que la intención que se tiene con el activo es entregarlo de forma gratuita a la entidad territorial beneficiaria y no para ser empleado por la entidad para la prestación de servicios o con fines administrativos. Este hecho se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 151003-Construcciones, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Posteriormente, cuando se realice la entrega del bien a la entidad beneficiaria, el MEN reconocerá un gasto por transferencia así: un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito en la subcuenta 151003-Construcciones, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Cuando el bien terminado ha sido construido con recursos de varias fuentes (Ministerio, departamento y municipio), el Ministerio deberá realizar el anterior procedimiento por el monto proporcional a los aportes efectuados por esta entidad.

- Reporte de la información a la CGN

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 de su contabilidad registros específicos relativos a los recursos que conforman el FFIE.

El texto anterior amplía las conclusiones señaladas en el Concepto N° 20172000106781, emitido por la Contaduría General de la Nación (CGN), el 01 de diciembre de 2017, dirigido a la doctora Sandra Liliana Jiménez Arias, Subdirectora (E) del Ministerio de Educación Nacional.

CONCEPTO No. 20182300032961 DEL 10-07-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado público de valores, y que no captan ni administran recursos del público.
	TEMAS	Subvenciones Otros pasivos diferidos Propiedades, planta y equipo Inventarios.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable del convenio interadministrativo suscrito entre la Subred de Servicios de Salud y el Fondo de Desarrollo Local de Bosa FDLB.

	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Activos diferidos Subvenciones Inventarios Gastos.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable del convenio interadministrativo suscrito entre la Subred de Servicios de Salud y el Fondo de Desarrollo Local de Bosa FDLB.

Doctora

MARTHA YOLIMA PASACHOA MORENO

Subgerente Corporativa

Subred Integrada de Servicios de Salud Sur Occidente E.S.E.

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001410-2 de marzo 22 de 2018, en la que solicita a la CGN le señale el procedimiento contable para el reconocimiento de los hechos económicos originados en el contrato el Contrato Interadministrativo N°117 de 2016 con el Fondo de Desarrollo Local de Bosa, mediante el cual el Fondo de Desarrollo Local de Bosa (FDLB) entrega recursos a la Subred Integrada de Servicios de Salud Sur Occidente ESE, con el fin de que se adquieran ayudas de apoyo tecnológico para los pacientes de su localidad, al igual que autoriza la contratación de recurso humano para realizar el control de los elementos entregados.

La Subred Integrada de Servicios de Salud Sur Occidente E.S.E., con los recursos recibidos por el Fondo de Desarrollo Local adquiere las ayudas técnicas de acuerdo con las necesidades de los usuarios, tales como:

Sillas convencionales	Zapatos ortopédicos clásicos
Sillas convencionales con adaptaciones	Barras de apoyo
Silla neurológica reclinable	Bastón de aluminio
Colchones antiescaras	Calculadora parlante
Silla de baño plegable	Termómetro corporal
Medias de compresión	Indicador de líquidos
Cuaderno braille	Plastilina
Lupa manual	Crayón caja
Cortaúñas	Plumones
Silla sanitaria convencional	Temperas

La Subred Integrada de Servicios de Salud Sur Occidente realiza el ingreso de los bienes de acuerdo con los lineamientos establecidos en la Resolución No. 001 de 2001 de la Contaduría Distrital, la cual corresponde al Manual de procedimientos administrativos y contables para el manejo de los bienes en las entidades públicas distritales.

Teniendo en cuenta el valor de los bienes, al igual, que el hecho de que los mismos se compran con destino a los usuarios de la Localidad de Bosa se registran afectando los gastos. Los bienes se entregan al personal asistencial asignado para el control de estos bienes.

Según el Contrato Interadministrativo, la Subred adquiere el compromiso de comprar las ayudas técnicas con destino a los usuarios, al igual, que la contratación del recurso humano necesario para el registro y control de los bienes entregados a los pacientes.

Además, manifiesta que teniendo en cuenta que el Contrato Interadministrativo ya finalizó, y que dentro del proceso de liquidación se determinó que los bienes se transferirán al Fondo de Desarrollo Local.

Solicita que se expida concepto con respecto a los siguientes interrogantes:

- “Cuál debe ser el manejo administrativo y contable para el registro y control de las ayudas tecnológicas tanto en la Subred Integrada de Servicios de Salud Sur Occidente como en el Fondo de Desarrollo Local?
- ¿Cómo se deben controlar las ayudas tecnológicas entregadas a los usuarios de la localidad de Bosa?
- ¿Al finalizar el Convenio Interadministrativo, quien debe continuar con el registro y control de las ayudas tecnológicas entregadas a los usuarios?

- ¿Qué procedimiento administrativo y contable se debe adelantar cuando el usuario realiza la devolución de las ayudas tecnológicas?”

Para mayor contextualización sobre el tema objeto de la consulta se realizó una mesa de trabajo con la asistencia de servidores públicos de la Subred de Servicios de Salud Suroccidente, del Fondo Local de Bosa y de la Secretaría de Hacienda Distrital, reunión en la cual se aclaró lo siguiente:

- a) Teniendo en cuenta que el Contrato Interadministrativo No. 117 de 2016, enunciado en la consulta ya fue liquidado, se acordó expedir el concepto para el reconocimiento de los actos jurídicos que se celebren a futuro, tomando como fuente de información las aclaraciones suministradas en la mesa de trabajo.
- b) Se aclaró que en el marco de ejecución de contratos, las Ayudas Técnicas catalogadas como sobrantes entrarán a formar parte de los inventarios del FDLB y no procederá la entrega de los mismos a la Subred, por cuanto el FDLB, puede reasignar a otros proyectos o programas los equipos.
- c) Los recursos para la compra de las ayudas técnicas son de propiedad del Fondo de Desarrollo Local (FDLB), y son administrados por la SDH.
- d) Los recursos se ejecutan a través de la suscripción de contratos suscritos entre la Subred integrada de Servicios de Salud del Occidente E.S.E. y el FDLB, para el desarrollo de acciones de prevención y promoción de salud, entre cuyos componentes se encuentra la adquisición de ayudas técnicas o implementos que no se encuentran cubiertos el POS, con el objetivo de contribuir a mejorar la calidad de vida de las personas con discapacidad ubicados en la localidad de Bosa.
- e) Se definió que si hay reintegro de los equipos por parte del usuario, estos serán controlados por FDLB.
- f) Para la ejecución de los recursos las entidades, en sus contratos o convenios definirán la modalidad de entrega de los recursos, la cual puede ser de la siguiente manera:

- c. Entrega los recursos por parte del FDLB en calidad de administración a la Subred, es decir que esta entidad actúa a nombre del FDLB y se compromete a la compra y distribución de las ayudas técnicas a los pacientes, a nombre del FDLB, por tanto los bienes adquiridos no van a ser de su propiedad ni los utilizará en la prestación de servicios de salud.
- d. Entrega los recursos por parte del FDLB, a título de subvención a la Subred, caso en el cual esta entidad tiene el control de los bienes adquiridos para ser utilizados en el objeto del contrato.

Con base en el anterior planteamiento, en los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

Para definir los registros contables, a manera de ejemplo se analiza el contrato Interadministrativo No. 117 de 2016, suscrito entre el Fondo de Desarrollo Local de Bosa y la Subred Integrada de Servicios de Salud Sur Occidente E.S.E, anexo a la consulta, el cual señala:

OBJETO: El contratista se obliga para con el Fondo de Desarrollo Local de Bosa a ejecutar el Proyecto PGI No. 830, denominado: Acciones de prevención y promoción en salud - Componentes: 1 Banco de Ayudas Técnicas, 2. Promoción y prevención del consumo de sustancias psicoactivas, 3. Promoción y prevención de los derechos sexuales y reproductivos, de conformidad con las especificaciones, condiciones y obligaciones establecidas en el estudio previo y la propuesta presentada, documentos que hacen parte integral del presente contrato.

Adicionalmente, el literal B) de la cláusula segunda del citado Contrato Interadministrativo, señala las obligaciones por parte de la Subred Sur Occidente E.S.E.:

Obligaciones Específicas. 1. Ejecutar cabalmente el Proyecto No. 830, denominado: “Acciones de prevención y promoción en salud (...), de conformidad con lo establecido en los estudios previos, y cumplir con las condiciones técnicas, jurídicas, financieras, económicas y comerciales establecidas en la propuesta presentada. 2. Entregar los productos del contrato con óptima calidad de acuerdo con las especificaciones contenidas en los estudios previos y/o anexos técnicos del proyecto. 3. Cumplir cada una de las especificaciones, cantidades, calidades y recursos aplicados a los objetivos y actividades del proyecto. (...) 17. Entregar cada uno de los productos de las fases establecidas por componente. (...) 30. Llevar un registro documental de las actividades desarrolladas. 31.

Realizar un informe técnico cualitativo, cuantitativo y financiero de cada fase del proyecto.
32. Entregar los soportes de la ejecución financiera. (...)

De igual forma, la cláusula tercera establece las obligaciones por parte del Fondo:

(...) 2. Pagar el valor del contrato en las condiciones pactadas. 5. Impartir las directrices que sean necesarias para la correcta ejecución del contrato. 6. Contratar la interventoría técnica, administrativa, financiera, contable y jurídica para vigilar la ejecución del presente contrato. (...)

A su vez, la cláusula quinta señala la forma de pago:

El FONDO se compromete a pagar el valor total del presente contrato mediante pagos mensuales de conformidad con el porcentaje de avance de ejecución física y financiera del contrato, de forma independiente por cada componente, previa presentación del informe de actividades realizadas, del informe financiero en forma desagregada y con los respectivos soportes, de la factura o documento equivalente con el cumplimiento de los requisitos legales, de la certificación de cumplimiento a satisfacción suscrita por el interventor y/o supervisor del contrato, de la suscripción del acta de liquidación para efectos del último pago, de la acreditación del pago de aportes al sistema de seguridad social integral en salud, pensiones, ARL y aportes parafiscales en el período respectivo. (...)

Desde la perspectiva de la normatividad contable pública se requiere efectuar el análisis sobre el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, expedido mediante la Resolución No. 414 de 2014, aplicable por la Subred Integrada de Servicios de Salud Sur Occidente E.S.E., y el análisis sobre el Marco Normativo emitido mediante la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificatorias, para entidades de gobierno aplicable al Fondo de Desarrollo Local de Bosa.

Con respecto a la Resolución No. 414 de 2014, en relación con los principios de contabilidad, señala:

“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.”

Así mismo, el Capítulo I Activos, de las “Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación Y Presentación De Los Hechos Económicos” que hacen parte del “Marco

Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público”, numeral 6.1.1, se señala lo siguiente:

“6.1.1 Activos

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

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

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.”

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución No. 139 de 2015, modificada por la Resolución No. 466 de 2016, aplicable a dichas Empresas, describe las siguientes cuentas, así:

“2902 - RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad para su administración.

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.”

2990- OTROS PASIVOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del ingreso que se reconozca durante el periodo.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los ingresos pendientes de aplicar en periodos futuros.”

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los elementos, distintos de materias primas, adquiridos o producidos para ser consumidos o utilizados en la producción de bienes y la prestación de servicios.

DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El costo de los materiales y suministros adquiridos.
2- El valor de los materiales y suministros recibidos en donación, cesión u otra modalidad.
3- El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios.
4- El valor de los materiales reintegrados del proceso de producción de bienes y prestación de servicios.”

Por su parte, el numeral 6.1.1 del Marco Conceptual anexo a la Resolución N°. 533 de 2015 y sus modificaciones, con relación al a definición de activos, dispone:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

Numeral 6.2.1, señala respecto de las condiciones para el reconocimiento de los activos lo siguiente:

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. (...)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015, con relación a los inventarios, señala:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, 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)

De otra parte, el catálogo de cuentas para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas, así:

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

5424- SUBVENCIONES: “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.”

1986 ACTIVOS DIFERIDOS

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de los gastos pendientes de aplicar en periodo futuros.

SE ACREDITA CON: 1- El valor del gasto que se reconozca durante el periodo.

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.

1530- EN PODER DE TERCEROS

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los diferentes inventarios, tales como bienes producidos, mercancías en existencia, 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. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por tanto, la CGN no tiene competencia funcional para pronunciarse sobre el control administrativo de las ayudas tecnológicas, toda vez que los propósitos de la regulación contable que expide en desarrollo de su cometido estatal están orientados a determinar los criterios reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos de las entidades públicas, lo cual significa que ello debe evaluarse conjuntamente entre las áreas administrativas y jurídicas de las entidades involucradas en el caso.

Ahora bien, para efectos del reconocimiento de los hechos económicos originados en desarrollo de lo acordado en los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales bajo la figura de convenio o contrato interadministrativo se requiere aplicar el juicio profesional y la consideración de todos los hechos y circunstancias relevantes, 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, entre otros aspectos.

Por tanto, lo ideal es que, en los convenios o contratos suscritos por las entidades del Estado, establezcan estipulaciones que precisen el objeto pactado y el alcance de los derechos y obligaciones de cada una de las partes intervinientes, lo cual permitirá definir el tratamiento contable de los eventos planteados en su consulta. Infortunadamente, el contrato interadministrativo anexo a la consulta no permite establecer con claridad el alcance en la entrega de los recursos financieros, ni el control sobre los elementos adquiridos, razón por la cual, el tratamiento contable correspondería a las siguientes alternativas, la cual deberán elegir una vez se clarifique la naturaleza y alcance de la modalidad en la entrega de los recursos:

5. MODALIDAD DE RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1275

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 la entrega, incluyendo los rendimientos financieros que eventualmente puedan producirse y un pasivo para la entidad que los recibe para atender funciones del cometido estatal a cargo de la Alcaldía mediante el suministro de bienes a los usuarios finales.

a. Entrega de los recursos por parte de la SDH, a la Subred:

Teniendo en cuenta que la SDH es la administradora de los recursos del FDLB, y que la transferencia de los mismos se efectúa directamente a la Subred, el FDLB registra este hecho mediante un débito en la 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN a nombre de la Subred, y disminuye mediante un crédito el saldo de la misma subcuenta a nombre de la SDH.

b. Recepción de los recursos por parte de la Subred

La Subred, como administradora de los recursos con la recepción de los mismos registra un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con el pago de las obligaciones por la compra de los bienes con los recursos recibidos en administración, la Subred debita la subcuenta 290201 - En administración, de la cuenta 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, efectuando adicionalmente el reconocimiento de los descuentos y retenciones que se deriven de la respectiva transacción.

e. Reconocimiento del inventario de las ayudas técnicas

En el FDLB, con la información suministrada por la Subred sobre la compra de los bienes denominados ayudas técnicas, tratándose de elementos que van a ser distribuidos a los

usuarios sin ninguna contraprestación, el FDLB registra un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA y un crédito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

f. Entrega de los equipos a los beneficiarios por parte de la Subred, a nombre del FDLB

Con la entrega de las ayudas técnicas a los usuarios por parte de la Subred, las entidades deberán definir las modalidades mediante las cuales efectúan estas a los beneficiarios, es decir si los equipos se entregan en calidad de préstamo y por tanto susceptible de reintegro por parte del usuario, o se trata de elementos que dadas las condiciones del tratamiento no se requiere la devolución.

- A. **Entrega de ayudas técnicas en calidad de préstamo.** En este caso el FDLB debe reclasificar el valor de los inventarios devueltos mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1530-INVENTARIO EN PODER DE TERCEROS, con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA, con base en la información suministrada por la Subred.
- B. **Entrega de ayudas técnicas sin la condición de reintegro, o condicionados a reintegro solamente para efectos de ser reemplazados por nuevos elementos.**

En esta modalidad, el FDLB con la entrega debita la subcuenta 552206-Asignación de bienes y servicios de la cuenta 5502-SALUD, con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA, desde el mismo momento en que se efectúa la entrega a los pacientes beneficiarios.

La Subred por su parte debe evaluar si necesita controlar estos elementos, caso en el cual efectuará su registro en cuentas de orden acreedoras, en la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

g. Devolución de equipos al FDLB, por parte de los usuarios

En este caso el FDLB procederá a contabilizarlos como inventarios en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA con crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1530-INVENTARIO EN PODER DE TERCEROS.

Ahora bien, si la devolución versa sobre aquellos que se devuelven únicamente como condición para ser reemplazados por unos nuevos, la Subred deberá reversar el registro en las cuentas de orden antes indicadas.

RECURSOS ENTREGADOS Y RECIBIDOS A TÍTULO DE SUBVENCIÓN

Este caso se presenta cuando el Fondo de Desarrollo Local, dispone de recursos financieros para apoyar o intervenir en la gestión administrativa de la Subred Integrada de Servicios de Salud Sur Occidente E.S.E., entregando una suma de dinero para atender un propósito específico, sin que esta deba entregar nada a cambio del recurso recibido, caso en el cual el tratamiento contable corresponde al de subvenciones.

En tal circunstancia, una vez recibidos los recursos la Subred los controla con independencia que se hayan pactado condiciones sobre el uso de los mismos y que estos deban destinarse exclusivamente a un propósito preestablecido por la entidad cedente.

Así las cosas, frente al caso consultado, la Subred reconoce una subvención, solo si con la utilización de los recursos se atiende las funciones del cometido estatal a su cargo, es decir, si los bienes adquiridos cumplen las condiciones necesarias para el reconocimiento como activos de esa Institución.

No obstante se debe establecer si para la transferencia de los recursos se establecen restricciones y limitaciones, es decir condiciones específicas frente al uso de los mismos, 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.

5.10. Subvención condicionada.

Este caso hace referencia a que la 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.

El FDLB, al ordenar el traslado de los recursos, registra un débito en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986-CARGOS DIFERIDOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR, la cual se cancela con el giro de los recursos y acreditando la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En este escenario, la Subred como entidad receptora de los recursos adquiere el derecho a los mismos en el momento en que cumpla el requisito de invertirlos específicamente en la compra de las ayudas técnicas. Para su reconocimiento registra un débito a la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 299003-

Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. 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 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Con la ejecución de los recursos en la compra de las ayudas técnicas, la Subred debe reconocer los activos o gastos que correspondan y su respectiva cuenta por pagar al proveedor. Alternamente reconoce el ingreso por transferencias y amortiza el crédito diferido, para lo cual debita la 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acredita la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos del gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

El FDLB con la información reportada por la Subred sobre la ejecución de los recursos, reconoce el gasto por transferencias y amortizan el cargo diferido, para lo cual debita la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y acredita la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986-CARGOS DIFERIDOS.

5.11. Subvención no condicionada.

En este caso la subvención está dirigida a atender gastos de funcionamiento e inversión propios del ejecutor, es decir de la Subred, sin que se haya establecido condición alguna. El procedimiento contable en este caso, es el siguiente:

- **En el FDLB, por la entrega de los recursos a la Subred.**

Para la entrega de los recursos a la Subred, el DFLB registrará un débito en la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, con crédito a la subcuenta un crédito en la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR, la cual cancela con el giro disminuyendo los recursos administrados por la SDH, mediante un crédito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

- **En la Subred Integrada de Servicios de Salud Sur Occidente E.S.E**

La Subred, para el reconocimiento del derecho, registra un débito en la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, con crédito la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos del

gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES. Con la recepción de los recursos, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Con la ejecución de los recursos en la adquisición de las ayudas de apoyo tecnológico, la Subred debe analizar si los bienes adquiridos cumplen con las condiciones para el reconocimiento como parte de los activos de la empresa, por cuanto espera obtener beneficios económicos futuros y tienen una medición fiable.

Al cumplirse las condiciones mencionadas en el párrafo anterior, la Subred reconocerá estos bienes en su contabilidad, en la subcuentas y cuentas correspondientes del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO si cumplen con las características señaladas en esta norma, o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS por tratarse de insumos o medicamentos para consumir en la prestación del servicio.

Si los bienes no cumplen con la condición de activo para la subred, deben contabilizarse como gastos o costos del periodo de acuerdo a su naturaleza, y la entidad debe definir y documentar las políticas y procedimientos orientados a determinar el control de este tipo de estos elementos.

CONCEPTO No. 20182000034161 DEL 10-07-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros pasivos Inventarios Venta de bienes Venta de servicios Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Convenios interadministrativos de medios y de resultado. Procedimiento contable para reconocer los hechos económicos derivados de los contratos de gerencia integral de proyectos. Recibimiento de recursos de regalías mediante un contrato de gerencia integral de proyectos y reciprocidad de cuentas contables.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Convenios interadministrativos de medios y de resultado. Entrega de regalías para ejecución de proyectos bajo un contrato de gerencia integral de proyectos y reciprocidad de cuentas contables.

Doctora

ALEJANDRA CORCHUELO MARMOLEJO

Gerente General Encargada

Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo - FONADE

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000018-2, del día 13 de febrero de 2018, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) FONADE es una Empresa Industrial y Comercial del Estado de carácter financiero, vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, que tiene por objeto: “Ser agente en cualquiera de las etapas del ciclo de proyectos de desarrollo, mediante la preparación, financiación y administración de estudios, y la preparación, financiación, administración y ejecución de proyectos de desarrollo en cualquiera de sus etapas”, en función del mismo, desarrolla cuatro líneas de negocio dentro de la cuales se encuentra la Línea de Gerencia Integral de Proyectos.

En esta línea de negocio, FONADE se compromete con la entidad contratante bajo su cuenta y riesgo a la ejecución del proyecto en todos sus componentes asumiendo la responsabilidad por la ejecución del proyecto, en ese sentido, como agente principal del ciclo de proyectos, no intermedia recursos, sino que ejecuta obligaciones contractuales originadas en el negocio jurídico, recibiendo una remuneración como contraprestación de esos servicios.

De conformidad con las normas y conceptos emitidos por los organismos reguladores y de vigilancia y control, los recursos entregados a FONADE bajo la modalidad de contratos o convenios de Gerencia de Proyectos, independiente de la forma en que la Entidad pública contratante gire los recursos, es decir giros parciales o totales, deberá llevar un registro en sus activos de los proyectos contratados, recíprocamente FONADE registrará en una cuenta

pasiva dichos recursos, los cuales para efectos de reporte a la CGN, son homologados en la cuenta pasiva definida, lo que permite la reciprocidad de los saldos entre las dos Entidades para efectos de la consolidación de la información. Según lo convenido contractualmente, FONADE envía los informes de ejecución del proyecto, con el cual, la Entidad contratante amortiza o cancela los saldos del proyecto, así mismo para efectos del reporte de operaciones reciprocas, reporta los saldos de esta cuenta bajo el código asignado por la Contaduría General de la Nación a la Entidad contratante, es decir la Entidad con quien fue suscrito el contrato interadministrativo de Gerencia de Proyectos.

Bajo el contexto antes expuesto, FONADE suscribió con el Departamento Nacional de Planeación el contrato interadministrativo de gerencia de proyectos 215050, cuyo objeto es:

“FONADE se compromete con el DNP a ejecutar la Gerencia para el programa de fortalecimiento de capacidades a Entidades Territoriales en el ciclo de pre inversión de la estructuración de proyectos al apoyo operativo y logístico del grupo de coordinación del Sistema General de Regalías”

Este contrato es financiado en parte con recursos del Sistema General de Regalías, en adelante SGR, en razón a que la Comisión rectora de SGR designó al DNP a través del Acuerdo 19 de 2015 para la ejecución del “Programa de Apoyo y Fortalecimiento en la Estructuración de Proyectos de las Entidades Territoriales”, de donde se deriva el objeto del convenio 215050, sin embargo, jurídica y contractualmente la Entidad contratante de FONADE es el DNP y es con quien se configura la obligación para el cumplimiento del objeto contratado.

En ese sentido, independiente de la fuente de financiación de donde provienen los recursos por parte de sus clientes, FONADE registra en sus operaciones la obligación para con quien suscribe el contrato, y a su vez reporta en el informe de operaciones reciprocas los saldos bajo el código de tal Entidad. En este caso, a pesar que son recursos provenientes del SGR, dado que la obligación jurídica y contractual es con el DNP, reporta los saldos a favor de la última Entidad, sin embargo, dentro del proceso de conciliación de operaciones reciprocas se generan diferencias importantes dado que los saldos están siendo reportados por el Ministerio de Hacienda a través del SGR y no el DNP.

En atención a lo anterior se consulta:

¿Teniendo en cuenta que FONADE suscribió con el DNP el convenio 215050, en donde la obligación jurídica y contractual de la ejecución de la gerencia de proyecto es con el DNP, los saldos en el informe de Operaciones Recíprocas de la CGN deben ser reportados en un código diferente por ser financiado con recursos del SGR?

¿Para efectos de consolidación, dado que FONADE no tiene ninguna obligación jurídica ni contractual con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público derivada del convenio 215050, como debería reportar el DNP los saldos de este convenio en el reporte de operaciones recíprocas, y como debería reportar el Ministerio los saldos de los recursos entregados al DNP del SGR?”

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

CONSIDERACIONES

I. Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores y que Captan o Administran Ahorro del Público

Fonade, al ser una entidad pública de carácter financiero, está clasificada en la categoría de Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público, razón por la cual debe acogerse a las Resoluciones N° 037 de 2017 y N° 033 de 2018, y mediante estas al Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, y a los anexos 1, 1.1, 1.2 y 1.3 de este Decreto.

El anexo 1.1. del Decreto 2420 de 2015, Marco Conceptual para la Información Financiera, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 037 de 2017, señala en el párrafo CC12, la característica cualitativa de representación fiel:

“Características cualitativas de la información financiera útil

Características cualitativas fundamentales

(...) Representación fiel

CC12 Los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error. Naturalmente, la perfección es rara vez alcanzable, si es que lo es alguna vez. El objetivo del Consejo es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible. (...)”

El mismo documento, define un activo en el párrafo 4.4 como “... un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos. (...)”

4.6 Al evaluar si una partida cumple la definición de activo, pasivo o patrimonio, debe prestarse atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica que subyacen en la misma, y no meramente a su forma legal. ... (...)” (Subrayado fuera de texto)

Posteriormente, en lo referente a los activos, señala lo siguiente:

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

Frente a los pasivos el Marco Conceptual para la Información financiera menciona que “4.4 (...) Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. (...)”

La NIIF 15, incorporada mediante el anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015, establece lo siguiente:

“Principales características

IN7 El principio básico de la NIIF 15 es que una entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias de forma que representen la transferencia de bienes o servicios comprometidos con los clientes a cambio de un importe que refleje la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios. Una entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con ese principio básico mediante la aplicación de las siguientes etapas:

(a) **Etapas 1: Identificar el contrato (o contratos) con el cliente**-un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. Los requerimientos de la NIIF 15 se aplican a cada contrato que haya sido acordado con un cliente y cumpla los criterios especificados. (...)”

(c) **Etapas 3: Determinar el precio de la transacción**-el precio de la transacción es el importe de la contraprestación en un contrato al que una entidad espera tener derecho a cambio de la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con el cliente. El precio de la transacción puede ser un importe fijo de la contraprestación del cliente, pero puede, en ocasiones, incluir una contraprestación variable o en forma distinta al efectivo. ... (...)

(e) **Etapas 5: Reconocer el ingreso de actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación de desempeño**-una entidad reconocerá el ingreso de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisface una obligación de desempeño mediante la transferencia de un bien o servicio comprometido con el cliente (que es cuando el cliente obtiene el control de ese bien o servicio). El importe del ingreso de actividades ordinarias reconocido es el importe asignado a la obligación de desempeño satisfecha. Una obligación de desempeño puede satisfacerse en un momento determinado (lo que resulta habitual para compromisos de transferir bienes al cliente) o a lo largo del tiempo (habitualmente para compromisos de prestar servicios al cliente). Para obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo, una entidad reconocerá un ingreso de actividades ordinarias a lo largo del tiempo seleccionando un método apropiado para medir el progreso de la entidad hacia la satisfacción completa de esa obligación de desempeño. (...)

Objetivo

1 El objetivo de esta Norma es establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de un contrato con un cliente.

Alcance

(...) 5 Una entidad aplicará esta Norma a todos los contratos con clientes, excepto en los siguientes casos:

- (a) contratos de arrendamiento dentro del alcance de la NIIF 16 Arrendamientos;
- (b) contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF 4 Contratos de Seguros;
- (c) instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales dentro del alcance de la NIIF 9 Instrumentos Financieros, NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, NIIF 11 Acuerdos Conjuntos, NIC 27 Estados Financieros Separados y NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos; e
- (d) intercambios no monetarios entre entidades en la misma línea de negocios hechos para facilitar ventas a clientes o clientes potenciales. Por ejemplo, esta Norma no se aplicaría a un contrato entre dos compañías de petróleo que acuerden un intercambio de petróleo

para satisfacer la demanda de sus clientes en diferentes localizaciones especificadas sobre una base de oportunidad.

6 (...) Un cliente es una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la referida entidad a cambio de una contraprestación. Una contraparte del contrato no sería un cliente si, por ejemplo, ha contratado con la entidad participar en una actividad o proceso en el que las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios que resulten de dicha actividad o proceso (tal como el desarrollo de un activo en un acuerdo de colaboración) en lugar de obtener el producido de las actividades ordinarias de la entidad

Reconocimiento

Identificación del contrato

9 Una entidad contabilizará un contrato con un cliente que queda dentro del alcance de esta Norma solo cuando se cumplan todos los criterios siguientes:

- (a) las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones;
- (b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- (c) la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- (d) el contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato); y
- (e) es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. (...)

Satisfacción de las obligaciones de desempeño

31 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo.

Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo

35 Una entidad transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo y, por ello, satisface una obligación de desempeño y reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo, si se cumple uno de los siguientes criterios:

- (a) el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza...;
- (b) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que el cliente controla a medida que se crea o mejora; o
- (c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad... y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha.

Obligaciones de desempeño que se satisfacen en un determinado momento

(...) una entidad considerará indicadores de la transferencia del control, que incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

- (a) La entidad tiene un derecho presente al pago por el activo-si un cliente está actualmente obligado a pagar por un activo, eso puede indicar que el cliente ha obtenido a cambio la capacidad de redirigir el uso del activo, así como de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.
- (b) El cliente tiene el derecho legal al activo-el derecho legal puede indicar qué parte en un contrato tiene la capacidad de redirigir el uso de un activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso de otras entidades a esos beneficios. Por ello, la transferencia del derecho legal a un activo puede indicar que el cliente ha obtenido el control del activo. Si una entidad conserva el derecho legal solo como protección contra el incumplimiento del cliente de pagar, esos derechos de la entidad no impedirían al cliente obtener el control de un activo.
- (c) La entidad ha transferido la posesión física del activo-la posesión física del cliente de un activo puede indicar que el cliente tiene la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso a otras entidades a esos beneficios. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo. ...
- (d) El cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo-la transferencia de los riesgos y recompensas significativos de la propiedad de un activo al cliente puede indicar que el cliente ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. ...
- (e) El cliente ha aceptado el activo-la aceptación del cliente de un activo puede indicar que ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. ...

Cambios en el precio de la transacción

87 Después del comienzo del contrato, el precio de la transacción puede cambiar por varias razones, incluidas la resolución de sucesos inciertos u otros cambios en circunstancias que modifican el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios comprometidos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

La guía de aplicación de la NIIF 15, establece lo siguiente:

Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente

B34 Cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, la entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de desempeño consistente en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, la entidad actúa como un principal) o bien en organizar para el tercero el suministro de esos bienes o servicios (es decir, la entidad actúa como un agente).

B35 Una entidad es un principal si controla un bien o servicio comprometido antes de que la entidad lo transfiera a un cliente. Sin embargo, una entidad no está necesariamente actuando como un principal si obtiene el derecho legal sobre un producto solo de forma momentánea antes de que el derecho se transfiera al cliente. Una entidad que es un principal en un contrato puede satisfacer una obligación de desempeño por sí misma o puede contratar a un tercero (por ejemplo, un subcontratista) para satisfacer toda o parte de una obligación de desempeño en su nombre. Cuando una entidad que es un principal satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos.” (Subrayado fuera de texto)

II. Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno menciona 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)

El Procedimiento Contable para el Registro de los Recursos del Sistema General de Regalías, anexo a la Resolución N° 470 de 2016, expresa lo siguiente en los numerales 18 y 19:

“18. ASIGNACIÓN DE LOS RECURSOS PARA GASTOS DEL SGR

18.1 Registros contables en el Sistema General de Regalías

Con la instrucción de abono en cuenta y atendiendo lo dispuesto en el acuerdo de la Comisión Rectora, el MHCP registrará, en la contabilidad del SGR, los recursos asignados a los órganos del SGR y a otras entidades a las que se les asignen recursos para gastos del SGR, mediante un débito a las subcuentas 541307-Para fiscalización del Sistema General de Regalías, 541308-Para monitoreo, seguimiento, control y evaluación del Sistema General de Regalías y 541309-Para funcionamiento del Sistema General de Regalías, según corresponda, de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y mediante un crédito a la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

18.2 Registros contables en los órganos del SGR y en otras entidades a las que se les asignen recursos para gastos del SGR con la instrucción de abono en cuenta, los órganos del SGR y las otras entidades a las que se les asignen recursos para gastos del SGR debitarán la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditarán las subcuentas 441307-Para fiscalización del Sistema General de Regalías, 441308-Para monitoreo, seguimiento, control y evaluación del Sistema General de Regalías y 441309-Para funcionamiento del Sistema General de Regalías, según corresponda, de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

19. EJECUCIÓN DE LOS GASTOS DEL SGR

Con la ejecución de los gastos financiados con recursos del Sistema General de Regalías, los órganos del SGR y las otras entidades a las que se les asignen recursos para gastos del SGR, reconocerán el respectivo activo o gasto en las cuentas y subcuentas que correspondan con contrapartida en la cuenta y subcuenta del pasivo a que haya lugar. Para el efecto, cada entidad dará aplicación al marco normativo de contabilidad que le sea aplicable.”

CONCLUSIONES

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

La información de carácter financiero deberá presentarse atendiendo a la característica cualitativa de representación fiel, la cual implica que debe ser neutral y libre de error, por lo que no podrá estar sujeta a intereses particulares. Por lo anterior, las entidades deberán aplicar de forma consistente las disposiciones de los marcos normativos independientemente de los resultados que se deriven de dicha aplicación, a efectos de garantizar la presentación y revelación de la realidad económica.

I. Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores y que Captan o Administran Ahorro del Público

1. - Generalidades de los Convenios interadministrativos con obligaciones de medios o de resultado

Los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un convenio interadministrativo o de un contrato, dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, las cuales pueden ser de medios o de resultado, configurando riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato, considerando lo siguiente:

Una entidad que recibe y ejecuta recursos financieros, en el marco de un convenio interadministrativo, asume responsabilidades de medios si la obligación a su cargo consiste en desarrollar un conjunto de actividades previamente especificadas por cuenta y riesgo de la entidad cedente. En estas circunstancias, la entidad receptora de los recursos como agente o mandataria, debe reconocer solo los ingresos por el importe de cualquier pago o comisión a la que espera tener derecho a cambio de organizar la gestión necesaria para garantizar la provisión de un conjunto de bienes o servicios requeridos por la entidad que entrega los recursos.

Algunos de los elementos que caracterizan una obligación de medios, son los siguientes:

- La entidad ejecutora no controla los bienes o servicios comprometidos antes de que los transfiera a la entidad que entrega los recursos.
- La entidad que ejecuta los recursos obtiene el derecho legal sobre los bienes o productos solo de forma momentánea, antes de que el derecho se transfiera a la entidad que cede o entrega los recursos.
- Su obligación solo es de desempeño, lo cual consiste en adelantar las gestiones necesarias para suministrar bienes o servicios a la entidad cedente, por cuenta y riesgo de esta última.
- Como partícipe en el acuerdo, la entidad que ejecuta los recursos no está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la provisión de bienes o por la prestación de servicios especificados por la entidad cedente.
- La entidad que ejecuta los recursos no tiene a su cargo el riesgo de inventario ni antes ni después de que los bienes hayan sido entregados a los beneficiarios finales. Ello significa que si, en desarrollo de lo convenido, se ocasiona un daño o perjuicio de carácter material a terceros, el resarcimiento de los mismos y el pago de las indemnizaciones a que hubiere lugar estarán a cargo de la entidad que entrega los recursos.

- Puede existir una contraprestación por la gestión de los recursos, la cual debe estar especificada en las cláusulas del convenio, como bonificación o comisión por el cumplimiento del objeto.

Por el contrario, una entidad pública actúa como agente principal en el marco de un convenio interadministrativo, cuando tiene la responsabilidad de satisfacer una obligación de resultados por sí misma o mediante un tercero (por ejemplo, un subcontratista) obrando por su cuenta y riesgo. En este caso, la entidad responsable de satisfacer la obligación de desempeño o de resultados debe reconocer los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes transferidos o servicios prestados.

Los elementos que indican que una entidad pública tiene a su cargo una obligación de resultados y que, por tanto, actúa como principal incluyen:

- La entidad debe proporcionar los bienes o servicios a la contraparte, siendo responsable de la aceptabilidad de los productos o servicios requeridos;
- La entidad tiene el riesgo del inventario antes o después de la orden recibida de la contraparte, durante el envío o la devolución;
- La entidad tiene total libertad para acordar los precios, directa o indirectamente, con los terceros que subcontrata para proporcionar los bienes o servicios;
- La entidad soporta el riesgo de crédito del cliente por el importe por cobrar a este;
- Como partícipe en el acuerdo, la entidad que ejecuta los recursos está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la provisión de bienes o por la prestación de servicios especificados por la entidad cedente o contraparte;
- La entidad que ejecuta los recursos tiene a su cargo el riesgo de inventario antes o después de que los bienes hayan sido entregados a los beneficiarios finales. Esto significa que si, en desarrollo de lo convenido, se ocasiona un daño o perjuicio de carácter material a terceros, el resarcimiento de los mismos y el pago de las indemnizaciones a que hubiere lugar estarán a su cargo.

2. Contratos de gerencia integral de proyectos

La ejecución de contratos firmados bajo la modalidad de Gerencia Integral de Proyectos, mediante los cuales una entidad contratante entrega recursos al Fonade para que este desarrolle por su cuenta y riesgo las actividades necesarias para la consecución de los fines del proyecto, deberán ser tratados contablemente según lo establecido en la NIIF 15 “Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes”, considerando

que esta entidad actúa como agente principal, ejecutando los recursos bajo su responsabilidad, y estando obligada contractualmente a entregar el proyecto plenamente concluido, por lo que se puede determinar que tiene una obligación de resultado. De esta manera, los recursos que recibe el Fonade deberán reconocerse como ingresos a medida que se cumpla con el objetivo del proyecto y de acuerdo con las condiciones contractuales que se establezcan.

De conformidad con lo anterior, el procedimiento contable que deberá llevar a cabo el Fonade para reconocer los hechos económicos que se derivan del contrato de gerencia integral de proyectos es el que se indica a continuación:

a. Recepción de recursos de la entidad contratante para la ejecución del proyecto:

Los recursos recibidos por el Fonade en calidad de pago para la ejecución de un proyecto de gerencia integral, así como los recursos denominados “cuota de gerencia”, se deberán registrar como un pasivo homologado en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, hasta tanto se cumplan las condiciones para reconocerse como un ingreso, las cuales se describen en el literal d. de este apartado.

Ahora bien, si los recursos que recibe el Fonade para la ejecución del proyecto son en condición de anticipo, deberá reconocerlos como un pasivo, homologado a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, la cual deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos.

b. Entrega de recursos a terceros contratistas:

El Fonade deberá reconocer en su contabilidad los hechos económicos que surjan de la ejecución del proyecto, por lo cual, cuando se realice la contratación de terceros para el desarrollo de una obra de construcción o para la prestación de un servicio relacionado con el proyecto, deberá reconocer los pasivos, activos, costos o gastos que se deriven de dicha contratación. Así pues, cuando el Fonade entregue los recursos de manera anticipada a sus contratistas, deberá reconocerlos como un activo homologado en las siguientes cuentas, según corresponda:

- Cuenta 1905- BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si los recursos constituyen un pago realizado por anticipado al contratista, por los bienes o servicios que este le proveerá.

- Cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, si los recursos corresponden a un anticipo relacionado con la ejecución del proyecto.

Las anteriores cuentas disminuirán cuando los terceros realicen la entrega de los bienes o servicios contratados por el Fonade.

c. Reconocimiento de inventarios:

Cuando el propósito del proyecto sea el suministro o construcción de bienes, o la prestación de servicios si aún no se ha realizado el ingreso respectivo y si a ello hubiere lugar, el Fonade deberá reconocer un inventario homologado en las subcuentas y cuentas que correspondan del Grupo 15 - INVENTARIOS.

d. Reconocimiento de los ingresos:

Si el proyecto está relacionado con la construcción o suministro de un bien, el Fonade deberá reconocer los ingresos a medida que el contratante asuma los riesgos y beneficios de este, lo que generalmente ocurre cuando se realiza la entrega mediante los medios que así lo acrediten, según lo tengan establecido entre las partes. Si se pactaron entregas parciales, deberá registrar el ingreso correspondiente de forma proporcional a la entrega realizada; por otro lado, si se pactó una sola entrega al finalizar el proyecto, la entidad reconocerá el ingreso una vez lo entregue a la entidad contratante.

Con la entrega del bien y el reconocimiento del ingreso, la entidad deberá reflejar la salida del inventario, reconociendo simultáneamente el costo de ventas que corresponda.

Si el proyecto implica la prestación de un servicio, el Fonade deberá reconocer los ingresos de acuerdo con el progreso que se tenga respecto a la obligación de desempeño, que es la responsabilidad que tiene la entidad de llevar a cabo el objeto del contrato en las condiciones adecuadas para la culminación del proyecto.

II. Entidades de Gobierno y Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores y que Captan o Administran Ahorro del Público

3. Contrato de gerencia integral de proyectos con recursos de regalías

Con respecto al contrato de gerencia integral de proyectos, firmado entre el Fonade y el Departamento Nacional de Planeación, el cual se ejecuta con recursos provenientes de regalías, se deberá tener en cuenta además del procedimiento específico emitido por la CGN, mediante la resolución N° 470 de 2016, la esencia económica de las cláusulas propias de los contratos de gerencia integral de proyectos, por lo cual Fonade y el DNP deberán seguir el siguiente procedimiento contable:

a. Asignación de los recursos:

Teniendo en cuenta que el DNP es un órgano del Sistema General de Regalías (SGR) que recibe recursos del mismo para gastos de funcionamiento, deberá registrar un débito en la subcuenta 133702- Sistema General de Regalías, de la cuenta 1337- TRANSFERENCIAS POR COBRAR al momento de que se le asignen los recursos para dicho fin, acreditando como contrapartida la subcuenta 441309 - Sistema General de Regalías, de la cuenta 4413- SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

b. Giro de los recursos y entrega a la entidad ejecutora (Fonade):

Si los recursos los recibe directamente el DNP del SGR, la entidad deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, acreditando al mismo tiempo la subcuenta 133702- Sistema General de Regalías, de la cuenta 1337- TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Si el SGR transfiere directamente los recursos a la entidad ejecutora, en este caso el Fonade, en el marco del contrato de gerencia integral de proyectos, el DNP deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905- BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si los recursos son en calidad de pago, o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, si se trata de un mero anticipo, acreditando como contrapartida la subcuenta 133702- Sistema General de Regalías, de la cuenta 1337- TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

c. Ejecución de los recursos:

El procedimiento contable relacionado con la ejecución de los recursos de regalías en el marco de un contrato de gerencia integral de proyectos, es el mismo que se menciona en el apartado 2. de estas conclusiones.

4. Reciprocidad de las cuentas en la asignación y entrega de los recursos de regalías:

Dado que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), el cual maneja los recursos y la contabilidad del SGR, asigna los recursos al DNP para gastos de funcionamiento, se tendrá reciprocidad en la contabilidad del SGR, y el DNP en la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y en la subcuenta 133702- Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, respectivamente.

Posteriormente, cuando el DNP realiza la entrega de los recursos provenientes de regalías al Fonade, para la ejecución de un proyecto en el marco de un contrato de gerencia integral de proyectos, la reciprocidad de cuentas se dará entre estas dos entidades en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905- BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910 - INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO,

respectivamente, cuando los recursos sean entregados por el DNP al Fonade en calidad de pago; o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y la subcuenta que corresponda de la cuenta 2901 - AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, respectivamente, cuando los recursos sean entregados como un anticipo.

CONCEPTO No. 20182000035691 DEL 24-07-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los recursos aportados por las entidades territoriales al FFIE.

Doctor

EDGAR CAMACHO GONZÁLEZ
Secretario de Hacienda
Municipio de Chocontá
Chocontá - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002572-2, del 15 de junio de 2018, en la cual solicita lo siguiente:

“Teniendo en cuenta el correo recibido del Ministerio de educación se solicita las cuentas que se deben utilizar para el registro de estos valores, teniendo en cuenta que la cuenta recíproca vendría siendo la 2902 Recursos recibidos en Administración pero para la contrapartida cuál sería la cuenta a utilizar si el gasto se afectó en los años 2016 y 2017?”

Adicionalmente, complementa:

“(…) cómo debería realizar el asiento contable nuestra entidad, debido a que este Municipio reportó los valores girados a Alianza Fiduciaria S.A. Fideicomisos en septiembre de 2016 \$700.000.000 y en octubre de 2017 246.302.000 al gasto.

Por lo anterior nuestra recíproca debería ser la cuenta 2902 pero la contra partida cuál sería si ya no se afectaría el gasto.

Quedamos atentos a su respuesta para poder realizar el registro y enviar el informe correctamente a chip y adjuntamos soportes de los giros realizados”.

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. (...)”

Los recursos del Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa Pre-escolar, básica y media provendrán de las siguientes fuentes: (...)

f) Aportes de los Departamentos, Distritos y Municipios.” (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, que establece:

“- 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:

Quando 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)

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)

CONCLUSIONES

Por los recursos para la financiación de la construcción de los colegios que el Municipio ha aportado al Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa - FFIE, el cual es una cuenta especial del Ministerio de Educación Nacional, se deberá tener en cuenta que para efectos del reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales bajo la figura de convenio o contrato interadministrativo se deben evaluar aspectos tales como: la esencia económica subyacente, objeto del acuerdo contractual, posición 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.

Una vez analizadas las cláusulas pactadas en el contrato o convenio celebrado entre las partes y atendiendo los lineamientos establecidos tanto en el Marco Conceptual y en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos como en la Doctrina Contable Pública emitida por la CGN, se tendrán elementos de juicio que permitirán formular los registros contables correctos de los recursos

entregados en el FFIE, los cuales podrán corresponder a alguna de las siguientes alternativas:

a. Transferencia plena del derecho de propiedad de los recursos al Ministerio.

Cuando la entidad territorial, por los aportes realizados al FFIE para la construcción de los colegios, transfiera plenamente los derechos al Ministerio deberá reconocer un gasto por transferencia, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

b. Entrega de los recursos en administración al Ministerio de Educación Nacional con destino al FFIE

Cuando la entidad territorial entrega recursos al Ministerio como aporte para la construcción de las infraestructuras en una relación de agencia, esto es, la entidad territorial mantiene el control sobre los recursos, 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, entonces la entidad territorial reconocerá un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

c. Entrega de los recursos en administración al Ministerio, a través del patrimonio autónomo, por parte de la entidad territorial

Un patrimonio autónomo que recibe recursos de diferentes fuentes, donde cada entidad participante realiza el traslado de los recursos directamente a la fiduciaria y es fideicomitente beneficiaria, podrá designar un fideicomitente beneficiario principal quien se encargará de realizar el control y seguimiento de la ejecución de los recursos entregados, así como de verificar el cumplimiento de la entrega de los productos objeto del contrato de obra. Así las cosas, cada entidad aportante reconocerá como derecho fiduciario hasta el monto de sus aportes.

Bajo este contexto, cuando las entidades territoriales entreguen directamente los recursos al patrimonio autónomo, donde el fideicomitente principal es el Ministerio de Educación Nacional, la entidad titular de los recursos debita la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20182000041031 DEL 17-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Recursos entregados en administración
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los desembolsos que realiza el municipio a la empresa de servicios público dentro del Convenio

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Recursos recibidos en administración
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los desembolsos que realiza el municipio a la empresa de servicios público dentro del Convenio

Doctor
 UBER HADER CALLE PÉREZ
 Contador
 Municipio de Santo Domingo
 Santo Domingo - Antioquia
ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002721-2 del día 29 de junio de 2018, mediante la cual solicita el tratamiento contable del Convenio Interadministrativo de Asociación con Cooperación firmado entre el Municipio de Santo Domingo y la Empresa de Servicios Públicos, para el desarrollo del plan maestro de alcantarillado - primera etapa del corregimiento de Santiago, para el cual, el municipio entrega un aporte de \$2.720.004.098, para ejecutar en un periodo de ocho (8) meses.

Dentro de las formas de pago estipuladas, el Municipio desembolsará el 25% a la Empresa de Servicios Públicos con la legalización del convenio y el restante, se efectuará según actas de avance certificados por interventor, por tanto, se solicita identificar la forma en la cual debe realizarse el registro contable por parte de la alcaldía, en estos dos momentos, teniendo en cuenta que no es el municipio quien contrata con terceros.

Frente a los desembolsos que realiza la alcaldía a la Empresa de Servicios Públicos, se solicita vislumbrar si estos constituyen ingresos para esta última, en cuyo caso afirmativo, identificar el registro contable para las dos entidades. Así mismo, si debería pagar autorretención de renta, de acuerdo a la Ley 1819 de 2018, reglamentada bajo el Decreto 2201 del 30.12.2016, en atención a que la empresa está obligada a declarar renta, sin embargo, dado que la Ley no excluye expresamente a las empresas de servicios públicos de dicha autorretención.

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

CONSIDERACIONES:

Entidades de Gobierno

Dentro del Marco Conceptual para Entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 6. Definición, reconocimiento, medición y revelación de los elementos que constituyen los estados financieros, se definen los activos 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.

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

Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos; por ejemplo, una entidad puede obtener activos en una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. 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. (...)

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."

Así mismo, dentro de las Normas para reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

"7. ACUERDOS CONJUNTOS

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

7.1. Operación conjunta

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

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

5. En consecuencia, un operador conjunto reconocerá sus activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, en relación con su participación en la operación conjunta, así como su

participación en los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, originados en la operación conjunta. Para efectos de la medición y revelación, se seguirán los criterios definidos en las normas aplicables.” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, dentro del Catálogo General de Cuentas para entidades de gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“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.” (Subrayado fuera del texto)

Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público

Dentro del Marco Conceptual para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en el numeral 6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS, se definen los activos, pasivos e ingresos de la siguiente manera:

“6.1.1. Activos

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

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

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

Los activos de una empresa proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las empresas obtienen normalmente los activos mediante su compra o producción, pero también pueden obtenerlos mediante otro tipo de transacciones como, por ejemplo, cuando una empresa recibe propiedades de una entidad del gobierno dentro de un programa de fomento del desarrollo económico de un área geográfica. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos. (...)

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento.

6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“7. ACUERDOS CONJUNTOS

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

7.1. Operación conjunta

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

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

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

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan anexo a la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, señala: “2902 - RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos.”

Ahora bien, el Convenio Interadministrativo de Asociación con Cooperación de Aportes Económicos CV-2017-062, firmado entre el Municipio de Santo Domingo y la Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios de Acueducto, Alcantarillado y Aseo Santo Domingo S.A. E.S.P., para aunar esfuerzos técnicos, administrativos, financieros y jurídicos en realizar la construcción del plan maestro de alcantarillado primera etapa, corregimiento de Santiago del Municipio de Santo Domingo, estipula:

“(…) De acuerdo a las anteriores consideraciones, el presente Convenio se regirá por las siguientes cláusulas. PRIMERA. OBJETO: EL CONVENIENTE se compromete ante el Municipio de Santo Domingo AUNAR ESFUERZOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS, FINANCIEROS Y JURÍDICOS EN REALIZAR LA CONSTRUCCION DEL PLAN MAESTRO DE ALCANTARILLADO PRIMERA ETAPA, CORREGIMIENTO DE SANTIAGO DEL MUNICIPIO DE SANTO DOMINGO, de acuerdo a la propuesta técnico económica que hace parte integral de este convenio. SEGUNDA. VALOR Y FORMA DE DESEMBOLSO DEL CONVENIO: El valor del presente convenio asciende a la suma de DOS MIL SETECIENTOS VEINTE MILLONES CUATRO MIL NOVENTA Y OCHO PESOS M/L. (\$2.720.004.098), incluido IVA, de los cuales EL MUNICIPIO

aportará la suma de DOS MIL SETECIENTOS MILLONES CUATRO MIL NOVENTA Y OCHO PESOS M/L. (\$2.700.004.098), en dinero, los cuales, en su totalidad, serán invertidos en actividades objeto del convenio y la EMPRESA DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS DE ACUEDUCTO, ALCANTARILLADO Y ASEO SANTO DOMINGO S.A E.S.P., aportará VEINTE MILLONES DE PESOS (\$20.000.000) en especie, representados en el desarrollo de las actividades contempladas en el anexo que hace parte integral de este convenio. Los aportes institucionales referidos en la cláusula anterior se desembolsarán de la siguiente manera:

a) Los recursos en especie aportados por LA EMPRESA serán ejecutados por cuenta de ésta, luego de perfeccionado el Convenio y dentro del término de ejecución del mismo, todo lo cual será objeto de verificación por parte del MUNICIPIO a través del supervisor convencional designado. b) El aporte que le corresponde a EL MUNICIPIO, se desembolsaran UN ANTICIPO por el VEINTICINCO POR CIENTO (25%) a la legalización del convenio y el restante SETENTA Y CINCO POR CIENTO (75%) por ACTAS DE AVANCE, de acuerdo a la ejecución del convenio previa certificación del interventor o supervisor del convenio.

Parágrafo. Como requisito previo para la autorización de cada Desembolso, La Empresa deberá acreditar que se encuentra al día en el pago de aportes relativos al Sistema de Seguridad Social Integral, así como parafiscales (Cajas de Compensación Familiar, y otros.), cuando corresponda. TERCERA. DURACION: La duración del presente convenio será de ocho (8) meses contados a partir de la firma del acta de inicio. CUARTA. IMPUTACIÓN PRESUPUESTAL: El valor a cargo del Municipio que demande el presente convenio se imputará a los rubros 23011301, 23030202 y 23110101 denominados Cofinanciación Plan maestro de Alcantarillado y PTAR Corregimiento de Santiago, 23080113 denominado Convenio 523-2017 construcción Plan Maestro de Alcantarillado Primera etapa Corregimiento de Santiago, 23090108 denominado Convenio de Colaboración Antioquía Gold Ejecución primera del Plan maestro de Alcantarillado del Corregimiento de Santiago, según CDP N° 00854 del 01 de noviembre de 2017 del presupuesto de rentas y gastos de la actual vigencia fiscal. QUINTA. COMPROMISOS de las PARTES: A).- de la EMPRESA DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS DE ACUEDUCTO, ALCANTARILLADO Y ASEO SANTO DOMINGO S.A E.S.P.: la EMPRESA se compromete especialmente a lo siguiente:

- 1). Prestar su acompañamiento y apoyo en los términos de este convenio, por toda la vigencia del mismo, de acuerdo con los documentos y estudios previos, y demás que hacen parte integral del presente convenio.
- 2). Realizar LA CONSTRUCCION DEL PLAN MAESTRO DE ALCANTARILLADO PRIMERA ETAPA, CORREGIMIENTO DE SANTIAGO DEL MUNICIPIO DE SANTO DOMINGO.
- 3). Informar oportunamente al Municipio los inconvenientes que tenga para el desarrollo normal del objeto convenido.
- 4). Actuar con eficacia y responsabilidad en la ejecución de las tareas objeto del convenio y conexas al mismo.

- 5). Cumplir con el objeto de este convenio en defensa de los intereses del Municipio y aportar sus capacidades, conocimientos y aptitudes con la debida diligencia, oportunidad y confidencialidad.
- 6). Rendir oportunamente los informes que sobre la ejecución y estado del convenio le solicite MUNICIPIO. Además de las obligaciones y derechos contemplados en la ley 80 de 1993 y demás normas concordantes que regulen el presente convenio.
- 7) Atender las recomendaciones de municipio.
- 8) Presentar informes periódicos de la ejecución del convenio de acuerdo a las actas de avance.
- 9) Presentar un informe final de la ejecución total del convenio.
- 10) Cumplir con lo establecido en el artículo 23 de la Ley 1150 de 2007 y hacer cumplir esta misma disposición respecto a los contratos que celebre en ejecución del convenio.
- 11) No acceder a peticiones o amenazas de quienes actúen al margen de la Ley para hacer u omitir algún acto o hecho, si ellas ocurrieren deberá comunicarlás de inmediato a las autoridades municipales.
- 12) Poner al servicio del Municipio todos los conocimientos y experiencias para el mejor desarrollo del presente convenio.
- 13). Responder por los elementos, bienes, información, etc. que se pongan a su disposición para la ejecución del presente convenio, propendiendo, en todo caso, por su conservación y uso adecuado.
- 14) Se compromete a hacer efectivo el aporte comprometido para este convenio.
- 15) Aportar la suma de VEINTE MILLONES DE PESOS (\$20.000.000), en especie, para en el desarrollo de las actividades contempladas en el anexo que hace parte integral de este convenio.
- 16) La ejecución de las actividades descritas en este acápite se realizarán de forma independiente y autónoma por parte del conveniente y según el cronograma que conjuntamente definan las partes, sin que ello implique, en modo alguno, cumplimiento de horario ni subordinación, de conformidad con las necesidades que se vayan presentando durante la ejecución del convenio.

B).- DEL MUNICIPIO:

- 1). Suministrar a LA EMPRESA la información, documentación y demás elementos necesarios para el cabal cumplimiento del convenio, facilitarle las condiciones que le permitan cumplirlo en la forma y oportunidad convenidas y coordinar al interior de sus dependencias y funcionarios lo necesario con la misma finalidad.
- 2). Controlar el debido cumplimiento del objeto convenido;
- 3). Estar atentos al desarrollo de inconvenientes en la ejecución del proyecto.
- 4). Cancelar en forma oportuna los pagos aquí pactados, los cuales se circunscriben al avance de las actividades, previa certificación por parte del supervisor.
- 5). Sugerir de manera oportuna y por escrito todas las acciones que se puedan desarrollar para la correcta ejecución del proyecto.

6). Realizar los aportes concernientes al presente convenio. El MUNICIPIO no contrae ninguna obligación laboral con LA EMPRESA, ni con las personas que ésta a su vez utilice para la realización de las actividades que deberá realizar en cumplimiento del presente convenio, toda vez que las relaciones entre las partes son exclusivamente las derivadas del convenio que se celebra; en consecuencia, el pago de algún valor de este personal estará a cargo exclusivo de LA EMPRESA.

7) Ejecutar el convenio de acuerdo a lo establecido en la estructura de costos elaborada para tal efecto, la cual hace parte integra de este convenio, por la suma de: DOS MIL SETECIENTOS MILLONES CUATRO MIL NOVENTA Y OCHO PESOS M/L. (\$2.700.004.098). SEXTA. INTERVENTORIA O SUPERVISIÓN: EL MUNICIPIO, supervisará o le hará interventoría al cumplimiento cabal de las obligaciones del CONVENIENTE, mediante la Secretaría de Planeación y Desarrollo Territorial. (...)

DECIMA SEGUNDA: MULTAS: En caso de mora o incumplimiento parcial de las obligaciones adquiridas por el CONVENIENTE, en virtud del presente convenio, el MUNICIPIO podrá imponerle multas sucesivas equivalente al 1% del valor total del mismo, por cada día hábil de retardo o incumplimiento, que sumadas no excedan el 10% del total del presente convenio. Autoriza al MUNICIPIO para descontar directamente del valor o saldos que se le adeuden las multas a que hubiere lugar. DECIMA TERCERA. CLÁUSULA PENAL PECUNIARIA: Si el CONVENIENTE, incumple parcial o totalmente los términos del presente convenio, pague al MUNICIPIO, a título de pen pecuniaria una suma equivalente al 10% del valor del convenio. DECIMA CUARTA. CESIÓN: EL CONVENIENTE no podrá ceder el presente convenio sin el consentimiento previo y escrito del Municipio. DECIMA QUINTA. ENTENDIMIENTOS MUTUOS: De conformidad con lo dispuesto en el Decreto 1082 de 2015, la participación de cada una de las partes en este convenio es de exclusiva competencia. En consecuencia el Municipio, no contraerá ninguna obligación laboral con las personas que EL CONVENIENTE vincule o contrate para la ejecución del convenio. (...)

DECIMA NOVENA: RESPONSABILIDAD DEL CONVENIENTE. Esta responderá civil y penalmente tanto por el incumplimiento de las obligaciones derivada de este convenio, como por hechos u omisiones que le fueren imputables y que causen daño o perjuicio al municipio, derivados de la celebración y ejecución de este convenio.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye:

En primer lugar, con el fin de identificar el hecho económico de este contrato, es pertinente aclarar y definir el control de los bienes que hacen parte del convenio. En este sentido, si

bien la empresa de servicios públicos como gestora, adelanta el proceso contractual relacionado con la ordenación del gasto, son las obligaciones adquiridas en el convenio, las que especifican que está obligada a presentar informes de avances a la Alcaldía, para que se le realicen los desembolsos correspondientes, lo cual indica que la alcaldía no ha cedido plenamente el control de los recursos entregados, pues mantiene la capacidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle.

Ahora bien, atendiendo a lo anterior, la definición de operación conjunta incorporada en el marco normativo para entidades de gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, correspondería al convenio suscrito entre la Alcaldía y la Empresa de Servicios Públicos de Santo Domingo, en tanto que estas aúnan esfuerzos para la construcción del plan maestro de alcantarillado primera etapa, en el corregimiento de Santiago, cumpliendo con condiciones de igualdad, aportando cada cual recursos monetarios y no monetarios, y dentro de las cuales se encuentra una entidad gestora o ejecutora del proyecto, 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.

Por tanto, según las cláusulas de desembolsos del convenio, el reconocimiento del anticipo corresponderá a recursos entregados en administración por parte de la alcaldía registrando un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta correspondiente al grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO. En este sentido, de acuerdo a los informes e información suministrada por la Empresa de Servicios Públicos, el Municipio deberá registrar en cuentas de activo, pasivo, ingresos o gastos, las erogaciones o transacciones realizadas en la operación conjunta, disminuyendo la cuenta de recursos entregados en administración o registrando una cuenta por pagar en la subcuenta 249007-Obligaciones a cargo en operaciones conjuntas de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, la cual disminuirá de acuerdo a los desembolsos realizados.

En cuanto a los registros que deberá efectuar la Empresa de Servicios Públicos de Santo Domingo en la operación conjunta, en atención a los desembolsos, el anticipo se reconocerá con un débito en la subcuenta correspondiente al grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Al mismo tiempo, para llevar el control de las operaciones y la ejecución del proyecto, así como para la presentación de los informes a la Alcaldía, se deben registrar los hechos en cuentas de orden, así los que originen activos y gastos en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN y pasivos e ingresos en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

Posteriormente, los costos o gastos derivados de la operación conjunta que la Empresa de Servicios Públicos ejecute, los reconocerá con un débito en la subcuenta 138407-Derechos a favor en operaciones conjuntas de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, que con posterioridad será cancelada con los desembolsos realizados por la Alcaldía.

Por otra parte, dado que el convenio firmado por estos dos entes públicos no especifica si los desembolsos constituyen ingresos para la empresa de servicios públicos, es pertinente el juicio profesional por parte de ambas, teniendo en cuenta que el ingreso, bajo el marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, son incrementos en los beneficios económicos, 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.

Al respecto, frente a su inquietud en si al constituirse ingresos para la Empresa de Servicios Públicos, se debería pagar autorretención de renta, de acuerdo a la Ley 1819 de 2018, reglamentada bajo el Decreto 2201 de 2016, no es competencia de la CGN absolver estas cuestiones, teniendo en cuenta que, dentro de las funciones de las Contaduría General de la Nación, consagradas en la Ley 298 de 1996 únicamente se encuentra “i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación”, por lo cual hemos dado traslado a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.

CONCEPTO No. 20182000051231 DEL 05-10-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Intangibles
	SUBTEMAS	Consideración de los manuales de procedimiento, funciones y políticas contables como activos intangibles.

Doctor
JHON ANDRÉS CERÓN
Contador
Municipio de Sibundoy

ANTECEDENTES

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1311

Compilación a 31 de diciembre de 2018

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2018550003544-2, del día 30 de agosto de 2018, mediante la cual solicita concepto frente a la posibilidad de considerar los manuales de procedimiento, funciones y políticas contables como activos intangibles, dado que estos aportan significativamente al crecimiento de la entidad en el tiempo y cumplen una función importante al cometido estatal.

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

CONSIDERACIONES

En el Capítulo I del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, se establece:

“15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

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

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

3. La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo

intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos de producción o de prestación de servicios, o d) le permite, a la entidad, mejorar la prestación de los servicios.

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. (...)

9. No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes ni otras partidas similares que se hayan generado internamente. Tampoco se reconocerán como activos intangibles los desembolsos por actividades de capacitación; la publicidad y actividades de promoción; los desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de la entidad; los costos legales y administrativos generados en la creación de la entidad; los desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o actividad o, para comenzar una operación; ni los costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye:

Respecto a la Norma de Activos Intangibles del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se establece que los activos intangibles son 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 se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las

actividades y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. Además, un activo intangible debe ser identificable, es decir, que debe ser susceptible de separarse de la entidad para venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, aun cuando la entidad tenga o no la intención de separarlo.

Por lo anterior, si bien los manuales de procedimientos, funciones y políticas contables aportan al fortalecimiento de la entidad, estos no se observa que cumplan con las características de los Activos Intangibles, como es que sea identificable y separable de la entidad, puesto que al ser elaborados bajo características y particularidades específicas, no es previsible que estos puedan venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse. Adicionalmente, debe garantizarse una medición fiable sobre estos documentos para que puedan reconocerse como activos, característica que requiere de un riguroso proceso de identificación de costos asociados.

Por otra parte, la Norma de Activos Intangibles del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala que no se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes ni otras partidas similares que se hayan generado internamente, por lo cual, estos manuales de procedimientos, funciones y políticas contables no serán susceptibles a reconocimiento como activos para la Entidad.

CONCEPTO No. 20182000053021 DEL 12-10-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Otros activos.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los aportes a un patrimonio autónomo constituido para desarrollar unos proyectos de vivienda de interés prioritaria VIP y de interés social VIS.

Doctora

MONICA ANDREA SALGADO CASTRO

Directora Administrativa y Financiera

Empresa de Fomento de Vivienda de Armenia - FOMVIVIE

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550003682-2 del 10 de septiembre de 2018, en la cual formula consulta sobre hallazgo emitido por la CGN respecto del reconocimiento de los bienes entregados a un patrimonio autónomo.

Informa que en el año 2014 el Concejo municipal le trasladó a la entidad 3 terrenos con destinación específica para realizar tres proyectos; dos de ellos Vivienda de Interés Prioritaria (VIP) y uno Vivienda de Interés Social (VIS), bienes que fueron registrados en la subcuenta 1605-Terrenos del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO con contrapartida en la subcuenta 325525-Bienes de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Indica que se crearon 3 uniones temporales y se constituyó un patrimonio autónomo para el desarrollo del programa VIP y VIS. En el año 2016 se entregaron los terrenos a la fiducia, hecho que se registró contablemente mediante la disminución del saldo de la subcuenta 1605-Terrenos y 325525- Bienes de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

La auditoría realizada en el año 2017 por la Contraloría Municipal para la vigencia 2016, deja el siguiente hallazgo administrativo:

“Hallazgo No. 4:

Registro de la Constitución de Patrimonio Autónomo, (administrativo).

Fomvivienda presentó en el grupo 16 Propiedad Planta y Equipo del Balance General de la vigencia 2016, comparado con la vigencia 2015 una variación representativa (...) como resultado principalmente de la exclusión de tres lotes de los proyectos que la entidad adelanta con uniones temporales y la constitución de patrimonios autónomos a través de fideicomisos (...)

A fin de establecer la razonabilidad de la cuenta terrenos, la comisión auditora procedió a realizar el análisis de la información financiera aportada por Fomvivienda encontrando que no había incluido en el Balance General los derechos de fideicomiso, al constituir un patrimonio autónomo a través fiducias mercantiles por la transferencia a título gratuito de tres (3) terrenos.(...)”

Señala que en el año 2017 la entidad subsana el hallazgo registrando el valor de los terrenos en cuentas de orden para llevar un control de los mismos hasta que se liquiden los proyectos, pero no contabiliza los derechos fiduciarios, argumentando que para efectos de la preparación de los saldos iniciales a 01 de enero de 2018, los terrenos no se podían volver a ingresar como propiedades planta y equipo ya que no son de la entidad, ni se podían incluir como derechos fiduciarios toda vez que la entidad a esa fecha no tenía un derecho fiduciario por valor de \$4.530.229.144.

Continúa informando que en la Auditoría realizada en el 2018 correspondiente al año 2017, nuevamente se presenta el Hallazgo, en los siguientes términos

“Hallazgo No. 1: No se evidenció registro de la constitución de Patrimonio Autónomo, (administrativo con incidencia sancionatorio).

“(...) el equipo auditor no evidenció en los estados financieros de la vigencia 2017 aportados por Fomvivienda, la constitución del patrimonio autónomo, por el valor de transferencia de los bienes y derechos a la Sociedad Fiduciaria, para lo cual se debita la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Se debe ratificar que la observación se refiere a la no inclusión por parte FOMVIVIENDA, de un derecho en la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil Constitución de Patrimonio Autónomo y no por la no inclusión en la Propiedad Planta y Equipo, pues el ente de control tiene claro que, a esta clase de derechos no pertenecen estos activos, por las características de la negociación en que se vieron involucrados, además se menciona como contrapartida el patrimonio de la entidad, porque todo activo que posea la entidad contable pública, que no tenga deuda sobre él; la contrapartida necesariamente corresponde al patrimonio.”(...)

Con base en lo anterior, la entidad solicita a la Contaduría General de la Nación una orientación de cómo proceder, si debe incluir este valor de \$4.530.229.000 a la cuenta que manifiesta la Contraloría aun sabiendo que este valor desvirtúa la realidad financiera de la

Entidad, o que registro debería realizar la entidad, o si el registro en las cuentas de orden es válido para esta clase de concepto.

Como complemento a lo planteado en la consulta se solicitó a la entidad copia del contrato de fiducia mercantil y de los contratos de conformación de las uniones temporales, documentos que fueron suministrados vía correo electrónico

Con base en lo anterior, en los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

- **Consideraciones generales**

El contrato de fiducia mercantil de administración y pagos celebrado entre Cemex Colombia S.A. Cemex Soluciones S.A.S. y la Empresa de Fomento de Vivienda de Armenia “FOMVIVIENDA, con la Fiduciaria Bogotá, señala entre otros aspectos, lo siguiente:

“(…) (i) DIEGO ALEJANDRO GARCIA LONDOÑO, mayor de edad, identificado con cédula de ciudadanía 9.726.094 de Armenia, en su condición de Gerente General de la EMPRESA DE FOMENTO DE VIVIENDA DE ARMENIA “FOMVIVIENDA” (...) que para efectos del presente Contrato se denominará EL FIDEICOMITENTE APORTANTE Y COMERCIALIZADOR; (...)”

1.10. Que la EMPRESA DE FOMENTO DE VIVIENDA DE ARMENIA FOMVIVIENDA aportará con destinación específica al Fideicomiso que se constituye mediante el presente documento, el inmueble en el que se desarrollará el PROYECTO de Vivienda de Interés Social denominado “URBANIZACIÓN VILLA CECILIA” del MUNICIPIO DE ARMENIA.

Por lo anteriormente expuesto, las partes acuerdan celebrar el contrato de FIDUCIA MERCANTIL DE ADMINISTRACIÓN Y PAGOS en los siguientes términos.

SEGUNDA. DEFINICIONES: Para efectos de este contrato, se adoptan las siguientes definiciones y se hacen las siguientes declaraciones:

2.1. FIDEICOMITENTES. Se denominarán así en el presente contrato a CEMEX COLOMBIA S.A., como FIDEICOMITENTE GERENTE, CEMEX SOLUCIONES SAS como FIDEICOMITENTE CONSTRUCTOR y a la EMPRESA DE FOMENTO DE VIVIENDA DE ARMENIA “FOMVIVIENDA” en su calidad de FIDEICOMITENTE COMERCIALIZADOR Y APORTANTE, cuya identificación se hizo al inicio de este documento y quienes constituyen el presente PATRIMONIO AUTÓNOMO.

PARÁGRAFO. El valor de los aportes en el fideicomiso se tomará como base para efectos de determinar el porcentaje de participación de los FIDEICOMITENTES en el PATRIMONIO AUTÓNOMO. En consecuencia, todo nuevo aporte modificará el porcentaje de participación, sin que para registrarlo se requiera de otrosí al presente contrato.

2.2. FIDEICOMITENTE COMERCIALIZADOR Y APORTANTE. Es la EMPRESA DE FOMENTO DE VIVIENDA DE ARMENIA “FOMVIVIENDA”, quien aportará el lote de terreno identificado en el Numeral 2.11 de la presente cláusula. La transferencia será efectuada al FIDEICOMISO URBANIZACIÓN VILLA CECILIA - FIDUBOGOTÁ S.A. por la EMPRESA DE FOMENTO DE VIVIENDA DE ARMENIA “FOMVIVIENDA a título de fiducia mercantil dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de celebración del presente contrato. (Subrayado fuera de texto)

- **Consideraciones sobre el Régimen de Contabilidad Pública Precedente:**

El Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante la Resolución N°354 de 2007 vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, contiene el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, el cual señala:

“De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, se entiende por negocio fiduciario el acto de confianza en virtud del cual una persona entrega a una sociedad fiduciaria uno o más bienes determinados, transfiriéndole o no la propiedad de los mismos, con el propósito de que ésta cumpla con ellos una finalidad específica, bien sea en beneficio del fideicomitente o de un tercero. Este concepto incluye los encargos fiduciarios, los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos, y la fiducia mercantil. (...)

12. FIDUCIA MERCANTIL

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los bienes destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que debe mantenerse separado contablemente, de los bienes propios del fiduciario y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. En la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario, se generan para la entidad contable pública, unos derechos en fideicomiso. (...)

13. CONSTITUCIÓN DEL PATRIMONIO AUTÓNOMO

La constitución del patrimonio autónomo debe efectuarse por el valor de transferencia de los bienes y derechos a la Sociedad Fiduciaria, para lo cual se debita la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido. (...)

15. ACTUALIZACIÓN DE LOS DERECHOS EN FIDEICOMISO

Los derechos en fideicomiso deben actualizarse por lo menos una vez al mes, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse debitando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida, reconocido en el período contable. Por su parte, los menores valores obtenidos, con respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse debitando la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, previa disminución del ingreso por la utilidad, reconocido en el período contable, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil.

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, en relación con los activos, señala:

“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.

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.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, incorpora y define la siguiente cuenta, así:

“1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA

DESCRIPCIÓN 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)

- **Consideraciones sobre el Marco normativo para entidades de gobierno anexo a la Resolución N°533 de 2015 y modificado con la Resolución 484 de 2017.**

Las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos para entidades de gobierno de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, establece:

“20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. (...) (Subrayado fuera de texto)

27. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente: a) la naturaleza del error de periodos anteriores; b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible; c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo de Cuentas expedido para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, contiene la cuenta 1926- DERECHOS EN FIDEICOMISO, la cual se describe así:

“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.

DINÁMICA 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 de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, y el contexto planteado en la consulta, a continuación se indican los registros que debieron efectuar en el contexto del Régimen de Contabilidad Pública precedente y la forma como debe corregir la información en el año 2018 de acuerdo al Marco normativo para entidades de gobierno anexo a la Resolución N°533 de 2015 y modificado con la Resolución 484 de 2017.

1. Régimen de Contabilidad Precedente

- **Reconocimiento de los terrenos recibidos del Municipio**

Los terrenos recibidos del Municipio para conformar el patrimonio autónomo no cumplían con los criterios para ser reconocidos como Propiedades, planta y equipo al no corresponder a bienes destinados a la producción y comercialización de bienes, a la prestación de servicios o para fines administrativos de la entidad, de conformidad con lo dispuesto en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente.

Por tanto, por tratarse de terrenos cuya destinación era entregarlos en forma gratuita para la construcción de VIP o VIS, en el curso normal de la operación del Fomvivienda, al momento de recibirlos del Municipio, Fomvivienda debió reconocerlos como inventarios en la subcuenta 151002-Terrenos de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA, con crédito en la subcuenta 325525-Bienes de la cuenta 3255 PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

(a) **Reconocimiento de los derechos fiduciarios**

Con ocasión de la constitución del negocio fiduciario, Fomvivienda como entidad fideicomitente que aportó estos terrenos al patrimonio autónomo, le correspondía reconocer los derechos sobre los recursos en fideicomiso mediante un débito en la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de patrimonios de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y un crédito en la subcuenta 151002-Terrenos de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA.

Así mismo, el valor de los derechos en fideicomiso debieron actualizarse cuando se hicieron efectivos los subsidios en favor de los beneficiarios del programa de vivienda, mediante un débito en la subcuenta 555001 Para vivienda de la cuenta 5550 SUBSIDIOS ASIGNADOS y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de patrimonios de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Así mismo, en caso de haberse presentado mayores valores respecto a los derechos en fideicomiso registrados, se debió reconocer la variación debitando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida, reconocido en el período contable, en tanto que los menores valores obtenidos, con respecto a los derechos en fideicomiso registrados, se contabilizan debitando la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, previa disminución del ingreso por la utilidad, reconocido en el período contable, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

2. Corrección de la información en el año 2018.

En razón a que entidad omitió los registros señalados en los numerales anteriores, y adicionalmente en el último año de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente (2017) no se efectuó la corrección durante el mismo período contable, en el año 2018 tendrá que realizar el ajuste con base en el nuevo Marco Normativo para entidades de gobierno, para lo cual aplicará lo dispuesto en el capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores.

Para el efecto deberá efectuar todos los registros contables a partir del inicio de las transacciones asociadas a los proyectos de construcción de la vivienda VIP y VIS, esto es desde el reconocimiento de los terrenos recibidos, la constitución y actualización del patrimonio autónomo, de manera que el saldo de los derechos en fideicomiso registrados en la contabilidad coincidan con los saldos contenidos en el informe reportado por la fiduciaria a 31 de diciembre de 2017, de la siguiente manera:

- **Reconocimiento de los terrenos**

Para el Reconocimiento de los terrenos recibidos, el registro erróneo de este hecho económico en el año 2014, debe corregirse mediante un débito en la subcuenta 151002-Terrenos de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA, con crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

- **Constitución del Patrimonio Autónomo**

La omisión en el año 2016 sobre la constitución del patrimonio autónomo debe corregirse debitando la subcuenta 192603 Fiducia Mercantil-Constitución de patrimonio Autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO con crédito a la subcuenta la subcuenta 151002-Terrenos de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA.

Igualmente deberá reconocer los mayores y menores valores generados en el patrimonio autónomo durante los años que ocurrió la omisión, aumentando o disminuyendo la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, utilizando como contrapartida la subcuenta en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Así mismo, debe registrar el valor de los subsidios del programa de vivienda, que hasta el 31 de diciembre de 2017 hayan sido entregados a los beneficiarios debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, con crédito en la

subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de patrimonios de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Se precisa que, aunque la norma de corrección de errores señala que se deben reexpresar los estados financieros cuando el error es considerado material, para las entidades de gobierno, dicha reexpresión no procederá en errores corregidos durante el 2018 por cuanto no se cuenta con estados financieros comparativos anteriores preparados y presentados bajo el nuevo marco normativo.

3. Revelaciones

En las notas a los estados financieros a 31 de diciembre de 2018 la entidad deberá revelar de forma amplia y suficiente los antecedentes el proyecto de construcción de vivienda, el origen de los terrenos, la constitución del patrimonio autónomo, la justificación por la cual no se incorporaron los derechos fiduciarios y su actualización.

CONCEPTO No. 20182000054381 DEL 19-10-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Otros activos y provisiones.
	SUBTEMAS	Concurrencia en el pago de pensiones del sector salud.

Doctora
CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP)
Bogotá

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2018550003901-2, del 28 de septiembre de 2018, por medio de la cual solicita concepto

sobre cuál debe ser el tratamiento contable de los contratos de concurrencia para el pago del pasivo prestacional del sector salud, suscritos por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, las entidades territoriales y los hospitales. Así mismo, pregunta cuáles serían las operaciones recíprocas que se generarían, y cuál sería su tratamiento en las entidades intervinientes.

Al respecto es necesario hacer las siguientes consideraciones:

CONSIDERACIONES

Los artículos 61, 62 y 63 de la Ley 715 de 2001 disponen:

“Artículo 61. Fondo del Pasivo Prestacional para el Sector Salud. Suprímase el Fondo del Pasivo Prestacional para el Sector Salud creado por el artículo 33 de la Ley 60 de 1993. En adelante, con el fin de atender la responsabilidad financiera a cargo de la Nación para el pago de las cesantías y pensiones de las personas beneficiarias de dicho Fondo y de acuerdo con los convenios de concurrencia correspondientes, la Nación a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se hará cargo del giro de los recursos, ...”. (Subrayado fuera de texto)

“Artículo 62. Convenios de Concurrencia. Para efectos de los convenios de concurrencia, los cuales deberán ser suscritos a partir de la vigencia de la presente ley por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se continuarán aplicando los procedimientos del Fondo del Pasivo Prestacional del Sector Salud, la forma en que concurren las diferentes entidades para cubrir el pasivo prestacional, la forma de cálculo del mismo, su actualización financiera y actuarial, las obligaciones de los convenios de concurrencia y los requisitos que deben acreditarse. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público podrá establecer, en concertación con el ente territorial, las condiciones para celebrar los convenios de concurrencia y el desarrollo de los mismos y de los que se encuentren en ejecución, para lo cual podrá verificar el contenido de los convenios suscritos y ordenará el ajuste a las normas sobre el particular. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público deberá revisar y actualizar en forma periódica el valor de la deuda prestacional, definiendo la responsabilidad de cada uno de los entes que suscribe el convenio de concurrencia”.

“Artículo 63. Administración. Los recursos existentes en el Fondo del Pasivo Prestacional para el Sector Salud serán trasladados al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de manera que con cargo a dichos recursos, se efectúen los pagos correspondientes. Así mismo, los demás recursos que por ley se encontraban destinados al Fondo, serán entregados al Ministerio de Hacienda para financiar el pago de los pasivos prestacionales de los servidores del sector salud”.

De igual forma, el artículo 2º del Decreto 700 de 2013, por el cual se reglamentan los artículos 61, 62 y 63 de la Ley 715 de 2001, establece: **“Determinación de las concurrencias.** Para determinar la responsabilidad que asumirán la Nación y las entidades territoriales para el pago de la concurrencia frente al pasivo prestacional de las instituciones de salud beneficiarias, se procederá así:

- a) La Nación a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, asumirá el pago de la concurrencia, en una suma equivalente a la proporción de la participación del situado fiscal en la financiación de las instituciones de salud, en los cinco (5) años anteriores al 1º de enero de 1994.
- b) Los Departamentos, los Municipios y los Distritos en donde esté localizada la institución de salud, deberán concurrir en una proporción equivalente al porcentaje en que participan las rentas de destinación especial para salud incluyendo las cedidas, en la financiación de las instituciones de salud en los cinco años anteriores al 1º de enero de 1994.
- c) El porcentaje restante, esto es, el derivado de los recursos propios de cada entidad hospitalaria, será asumido por la Nación y las entidades territoriales, a prorrata de la participación de cada entidad en la concurrencia”.

En relación con la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en su numeral 6.1.2. Pasivos, señala: “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.

(...)

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden

originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía y/o fecha de vencimiento.

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; también pueden ser 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.”
(Subrayado fuera de texto)

De otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece en el numeral 6. PROVISIONES, lo siguiente:

“6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

2. 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”.

CONCLUSIONES

1. REGISTRO DE LA PROVISIÓN POR CONCURRENCIA

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, la Nación o las entidades territoriales deben concurrir en el pago de las obligaciones pensionales de las entidades del sector salud. Por lo tanto, en el contexto de los nuevos marcos normativos expedidos por parte de la CGN, el Ministerio de Salud y Protección Social o las entidades territoriales, en su calidad

de entidades concurrentes, deben tener reconocida una provisión por concepto de concurrencia y, los hospitales, como beneficiarios de la concurrencia, un derecho por cobrar por el mismo concepto.

En caso de que el Ministerio de Salud y Protección Social o las entidades territoriales no hayan registrado a la fecha de transición la provisión por concurrencia mencionada anteriormente, en la fecha de transición, registrarán un débito en la subcuenta 314518-Provisiones de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN y un crédito en la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Por su parte, en caso de que los hospitales beneficiarios de la concurrencia no hayan reconocido a la fecha de transición el derecho por cobrar, registrarán un débito en la subcuenta 190408-Derechos por cobrar-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor del derecho a la fecha de transición, o la subcuenta 328003-Ganancias o pérdidas por actualización de los activos del plan de beneficios posempleo de la cuenta 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, por el valor de las variaciones positivas o negativas que haya presentado el derecho por cobrar por concepto de concurrencia desde la fecha de transición.

Ahora bien, si con posterioridad a la fecha de transición al nuevo marco normativo, surgen nuevas obligaciones por concurrencia en el pago del pasivo pensional, la entidad concurrente debitará la subcuenta 537313-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. Por su parte, la entidad responsable del pasivo pensional debitará la subcuenta 190408-Derechos por cobrar-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 480840-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Tanto el valor de la provisión como el derecho a cobrar asociados a la concurrencia se medirán con base en el cálculo actuarial, en la proporción que le corresponda a cada entidad concurrente, de acuerdo con lo dispuesto en las disposiciones legales sobre la materia.

2. AJUSTE DE LA PROVISIÓN POR CONCURRENCIA

Cada vez que se efectúe una actualización del cálculo actuarial, la entidad concurrente y la entidad responsable del pasivo pensional ajustarán, respectivamente, el valor de la provisión y del derecho por cobrar por la diferencia entre el valor estimado de la obligación por concurrencia y el registrado como provisión o derecho a cobrar, según corresponda. Tanto el valor de la obligación como del derecho, por concurrencia, se actualizarán con base en el cálculo actuarial en la proporción que le corresponda a cada entidad concurrente.

En caso de que la obligación por concurrencia aumente, por un incremento en el cálculo actuarial, la entidad concurrente registrará un débito en la subcuenta 537313-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. Por su parte, la entidad responsable del pasivo pensional debitará la subcuenta 190408-Derechos por cobrar-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas por actualización de los activos del plan de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

Ahora bien, si el valor de la obligación por concurrencia disminuye, por un decremento en el cálculo actuarial, la entidad concurrente debitará la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 537313-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, si la provisión se constituyó en el mismo periodo contable, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si la provisión se constituyó en periodos anteriores. Por su parte, la entidad responsable del pasivo pensional debitará la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas por actualización de los activos del plan de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditará la subcuenta 190408-Derechos por cobrar-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

3. PAGO DE LA OBLIGACION POR CONCURRENCIA

Cuando la entidad concurrente se obligue a realizar pagos en efectivo por montos y en fechas, determinados, debitará la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 249059-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el monto determinado.

Cuando el MHCP suscriba un convenio de concurrencia, el Ministerio de Salud y Protección social debitará la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 442821-Transferencias por asunción de deudas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, por el valor asumido en el convenio de concurrencia. Por su parte, el MHCP, en su calidad de entidad concurrente, debitará la subcuenta 542319-Transferencia por asunción de deudas de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 249059-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor asumido en el convenio de concurrencia.

Cuando el desembolso de los recursos se realice a través de la tesorería centralizada, la entidad concurrente debitará la subcuenta 249059-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Por su parte, la tesorería centralizada debitará la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda.

Por su parte, con el desembolso de los recursos, las entidades territoriales concurrentes debitarán la subcuenta 249059-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

A su vez, con el cobro de los recursos por concepto de concurrencia, el hospital debitará la subcuenta que corresponda 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.

En relación con las operaciones recíprocas que se generarían, le informo se dará traslado de su consulta a la Subcontaduría de Consolidación de la Información.

CONCEPTO No. 20182000056361 DEL 06-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Marco Normativo para Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros Activos.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los derechos en fideicomiso constituidos a favor del Centro de Memoria Histórica (CNMH) por la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas en desarrollo del convenio interadministrativo.

Doctora
ESPERANZA BELTRÁN BLANCO
 Profesional especializado con funciones de contadora
 Dirección Administrativa y Financiera
 Centro Nacional de Memoria Histórica
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550003908-2, del 28 de septiembre de 2018, donde solicita que la CGN precise el alcance de la expresión “Los derechos en fideicomiso, deben mantenerse actualizados con base en la información que suministre tanto la Agencia como la Sociedad Fiduciaria”, contenida en las conclusiones del concepto CGN No. 20182000030281 del 6 de junio de 2018, en lo referente al reconocimiento de los derechos en fideicomiso, constituidos a favor del CNMH por la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas.

El concepto antes citado se emitió en referencia a la relación legal existente entre el Centro de Memoria Histórica (CNMH) y la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas, con ocasión del Convenio Interadministrativo Marco No. 486 para EL CNMH y No. 022 de 2017 y su respectivo Acuerdo Específico No. 48 de 2017, suscrito con el propósito de “Aunar esfuerzos para estructurar y desarrollar de manera conjunta el proyecto denominado Museo Nacional de la Memoria a cargo del Centro Nacional de Memoria Histórica,

mediante la coordinación de acciones conjuntas que logren la materialización de proyectos específicos a través de acuerdos particulares suscritos entre las PARTES”

También se precisó que los recursos aportados por el CNMH, en el marco de lo convenido, se depositaron en el Patrimonio Matriz de la Agencia manejado por FIDUCOLPATRIA, previa celebración de un CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL IRREVOCABLE DE ADMINISTRACIÓN Y PAGOS entre la FIDUCIARIA COLPATRIA y el PATRIMONIO ATÓNOMO FC AGENCIA NACIONAL INMOBILIARIA VBV-PAM con el objeto de “Constituir, con los activos adelante relacionados, el Patrimonio Autónomo Derivado (PAD) en el cual se administrarán los dineros y/o bienes inmuebles necesarios para llevar las actividades tendientes a desarrollar de manera conjunta la formulación, estructuración y ejecución del proyecto de infraestructura física para la puesta en funcionamiento del Museo Nacional de la Memoria Histórica en la ciudad de Bogotá. Todo de conformidad con el Convenio Específico No. 048 de 2017 suscrito el veintiséis (26) de diciembre de dos mil diecisiete (2017), entre LA AGENCIA Y EL CENTRO DE MEMORIA HISTÓRICA”. Dicho objeto tiene como alcance lo previsto en la Cláusula Segunda del referido contrato, el cual se aporta adjunto con el presen correo.

Acotando que, con independencia de las obligaciones, derechos y posibilidades que se le otorgan al CNMH en el acuerdo específico No. 48 de 2017 y contrato de fiducia mercantil irrevocable como beneficiario, la responsabilidad de la dirección de los procesos de contratación, toma de decisiones, compromisos y pagos que se hagan con cargo a los recursos que integran el PAD del CNMH, están en cabeza de la Agencia Nacional Inmobiliaria.

CONSIDERACIONES

El principio contable de uniformidad, descrito en el numeral 5 del Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución 533 de 2015, se define así:

“Uniformidad: los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación, se mantienen en el tiempo y se aplican a los elementos de los estados financieros que tienen las mismas características, en tanto no cambien los supuestos que motivaron su elección. Si se justifica un cambio en la aplicación de tales criterios para mejorar la relevancia y la representación fiel, la entidad debe revelar los impactos de dichos cambios, de acuerdo con lo establecido en las Normas.” (Subrayado fuera de texto)

La CGN, en la Resolución 386 de 2018, "Por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos

entregados en administración y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo", respecto de la actualización de los derechos fiduciarios, dispuso lo siguiente:

“1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria. Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar. No obstante, si el aumento en el derecho en fideicomiso está asociado a reintegros o restituciones, al patrimonio autónomo, de activos no monetarios que fueron reconocidos como gasto por transferencias, subvenciones o gasto público social, esta debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto, cuando haya lugar.

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603- Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. No obstante, cuando el menor valor se origine en la entrega de activos no monetarios que tengan como finalidad la distribución gratuita o a precios no significativos en ejecución de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según sea el caso, y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926- DERECHOS EN FIDEICOMISO. La actualización del derecho fiduciario generado con los recursos del plan de activos para beneficios posempleo aumentará o disminuirá la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas por actualización de los activos del plan de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y aumentará o disminuirá la subcuenta 190410-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.”

CONCLUSIONES

En cumplimiento del principio de contabilidad pública de “uniformidad” y siguiendo los criterios previstos por la CGN en el numeral 1.2.1.3. “Actualización de los derechos

fiduciarios” de la Resolución 386 de 2018, corresponde al CNMH seguir el procedimiento contable que se señala a continuación.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar.

Por otra parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603- Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Igualmente, el patrimonio autónomo puede disminuir en la medida en que se cumple el cometido del mismo, lo cual puede suceder si el CNMH obtiene el control y, por tanto, los riesgos y ventajas sobre construcciones en curso, construcciones finalizadas o bienes muebles, entre otros eventos, caso en el cual deberá reconocer tal hecho económico mediante un débito en la cuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza económica del bien recibido y la destinación futura, y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926- DERECHOS EN FIDEICOMISO. A partir de este registro, a esos bienes se les aplicarán las normas que correspondan.

En atención a lo señalado en el párrafo anterior, se debe tener en cuenta que la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas, al actuar por cuenta y riesgo del CNMH, puede estar recibiendo construcciones en curso, construcciones finalizadas, bienes muebles o cualquier otra dotación prevista en desarrollo de lo convenido; razón por la que a esa Agencia le corresponde suministrar oportunamente la información necesaria para que el CNMH pueda realizar los ajustes contables respectivos.

Por último, cuando se ha transferido la titularidad de inmuebles al patrimonio autónomo, si se produce la restitución a la entidad beneficiaria del fideicomiso, esta reconocerá tal hecho debitando las subcuentas de las cuentas que correspondan del grupo de activos que se restituyen y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil -Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. En el evento de que el valor de los recursos restituidos sea superior al valor del derecho en fideicomiso, la diferencia se registrará en la subcuenta 480851-Ganancias por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. En caso contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS. Igualmente, una vez efectuado este registro, se aplicarán las normas que correspondan al activo reconocido.

Con lo expresado anteriormente, se complementa lo indicado por la CGN en el concepto No. 20182000030281 del 6 de junio de 2018.

CONCEPTO No. 20182000058231 DEL 14-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Derechos en fideicomiso.
	SUBTEMAS	Registro de los reintegros de los terceros contratistas al Patrimonio autónomo constituido como una Fiducia Mercantil Registro de las variaciones en Derechos en fideicomiso.

Doctor
HÉCTOR JULIO SUESCA JUEZ
Contador
Fondo Adaptación
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550003950-2 del 3 de octubre de 2018, mediante la cual consulta el procedimiento contable para el registro de los recursos no ejecutados, total o parcialmente, reintegrados por los terceros a los patrimonios autónomos suscritos mediante contratos de fiducia mercantil de administración y pagos y que se devuelven en los siguientes casos:

- Por recursos entregados en administración, no ejecutados en su totalidad por diferentes circunstancias.
- Saldos de anticipos no ejecutados en su totalidad, en desarrollo de contratos de obra, por diferentes circunstancias.
- Saldos de contratos de obra no ejecutados, por diferentes circunstancias.

Es preciso señalar que los recursos no ejecutados que se reintegran generalmente corresponden a vigencias anteriores.

Al respecto me permito atender su solicitud en el contexto de la consulta planteada, en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución 386 de 2018, “Por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo” de conformidad con lo estipulado en el artículo 5°, incorpora al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, definidos como,

“son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan a una sociedad fiduciaria o a otra entidad, con el propósito de que esta cumpla una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias puede hacerse directamente o a través de otra entidad.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este.

• RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

Las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria a través de encargos fiduciarios, fiducia pública o fiducia mercantil.
(...)

a. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que se mantendrá separado contablemente de los recursos propios del fiduciario y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. En la medida en que la

transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario, se genera para la entidad un derecho en fideicomiso.

Este procedimiento aplica para el registro de los patrimonios autónomos que deban ser integrados a la información financiera de la entidad que los controla, de acuerdo con lo establecido en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Para el caso de los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada, aplicarán el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública, que les sea asignado

1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo

La entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando las subcuentas de la cuenta que identifique el activo transferido o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Cuando el activo tenga asociados depreciación o deterioro, acumulados, el registro contable considerará la disminución de estos conceptos.

(...)

1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar. No obstante, si el aumento en el derecho en fideicomiso está asociado a reintegros o restituciones, al patrimonio autónomo, de activos no monetarios que fueron reconocidos como gasto por transferencias, subvenciones o gasto público social, esta debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto, cuando haya lugar.

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. No obstante, cuando el menor valor se origine en la entrega de activos no monetarios que tengan como finalidad la distribución gratuita o a precios no significativos en ejecución de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según sea el caso, y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Según lo dispuesto en el Procedimiento para el registro de los recursos entregados en administración, cuando la entidad a través de una fiducia mercantil constituye un patrimonio autónomo en virtud de una disposición legal con una finalidad determinada, la fiduciaria sea pública o privada deberá aplicar el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública y llevará la contabilidad del patrimonio autónomo en forma separada de los recursos propios del fiduciario como de otros fideicomisos.

Es por lo anterior que los reintegros que los terceros responsables realizan afectan los saldos constituidos que presenta la contabilidad del Patrimonio Autónomo, aumentando el efectivo y disminuyendo los derechos por concepto de Recursos entregados en administración, de anticipos o por Pagos anticipados, más no la contabilidad del fideicomitente.

De otra parte, cabe señalar que cuando el fideicomitente controla los recursos, al entregarlos al patrimonio autónomo, los registra como derechos en fideicomiso en la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, los cuales se actualizan con la información recibida de la Fiduciaria según la presentación de los siguientes casos:

a. Que el saldo de los derechos en fideicomiso sean superiores al valor registrado, evento en el cual el valor de la diferencia se registra debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar.

b. Que se presente un menor valor con respecto al valor registrado, en donde la diferencia se registrará debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. No obstante, cuando el menor valor se origine en la entrega de activos no monetarios que tengan como finalidad la distribución gratuita o a precios no significativos en ejecución de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según sea el caso, y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

CONCEPTO No. 20182300050721 DEL 15-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno.
	TEMAS	Derechos en fideicomiso Ingresos -Bienes entregados sin contraprestación Gastos-Bienes entregados sin contraprestación Gasto público social
	SUBTEMAS	Reconocimiento de recursos entregados a un Patrimonio Autónomo para la ejecución de programas de implementación de zonas WiFi en entidades territoriales. Presentación de saldos en el informe de operaciones recíprocas.

Doctora
CONSTANZA CASTRO SÁNCHEZ
Coordinadora del GIT de Contabilidad
Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones-FONTIC
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550003593-2 del 3 de Septiembre de 2018, mediante la cual informa que la entidad presentó inconsistencias por operaciones recíprocas con la Empresa de Telecomunicaciones de Bogotá S.A. E.S.P. - ETB, en desarrollo del contrato

interadministrativo suscrito por las dos entidades para la implementación de la promoción de las TIC, mediante la operación y mantenimiento del servicio de acceso gratuito a internet a través de cuarenta y cuatro (44) zonas Wi-fi en los municipios beneficiados.

La entidad informa que los recursos destinados al cumplimiento del convenio son entregados directamente a la Fiducia, que el operador mediante contrato de fiducia mercantil en su calidad de fideicomitente debe constituir, por lo cual registra los desembolsos en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Constitución de Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO; la ejecución y legalización se registra en la subcuenta 550705-Generales de la cuenta 5507-Desarrollo Comunitario y Bienestar social, disminuyendo los derechos en fideicomiso.

Por su parte, la Empresa de Telecomunicaciones de Bogotá S.A. E.S.P - ETB, al recibir los recursos registra un ingreso en la subcuenta 433549-Valor Agregado de la cuenta 4335-SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES, reportando en operaciones recíprocas el valor total recibido para el desarrollo del convenio.

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

CONSIDERACIONES

El Fondo de Tecnologías de la Información y las comunicaciones y la Empresa de Telecomunicaciones de Bogotá, S.A.-ETB suscribieron el Contrato Interadministrativo N° 682 de 2016 que señala en las siguientes cláusulas:

“PRIMERA. - OBJETO: ETB se obliga con el FONDO TIC a implementar y prestar la Solución Integral para el despliegue, uso, apropiación y promoción de las Tecnologías de la información y las Comunicaciones, de conformidad con las condiciones técnicas y económicas que se establezcan en los Anexos específicos que se suscriban en desarrollo del presente Contrato, los cuales harán parte integrante del mismo.”

Con base en lo anterior el “Anexo No. 2 al Contrato Interadministrativo Marco No. 682 de 2016, suscrito entre el Fondo de Tecnologías de la información y las comunicaciones y la Empresa de Telecomunicaciones de Bogotá. S.A. ESP-ETB.”, en sus cláusulas señala:

“CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO: Implementación de la Promoción de las TIC, mediante la operación y mantenimiento del servicio de acceso gratuito a internet a través de cuarenta y cuatro (44) zonas WIFI en los municipios beneficiados.

CLÁUSULA SEGUNDA. ALCANCE DEL OBJETO. Con el desarrollo del Anexo N° 2 a celebrar, se pretende dar cumplimiento a las siguientes actividades:

1. Realizar las actividades necesarias tendientes a la operación, administración y mantenimiento de la infraestructura necesaria para la promoción del servicio de internet a la comunidad beneficiada (transeúntes, estudiantes y el público en general), a través de redes wi-fi, con cualquier dispositivo de usuario habilitado puedan conectarse a dichas redes en sitios de alta afluencia de población.
2. Transferir a las entidades territoriales los equipos adquiridos en virtud del presente anexo N°2.
3. Garantizar, promover y apropiar el uso y masificación del internet y de las TIC en especial el servicio de internet en las zonas públicas de alta concurrencia en las poblaciones (parque principal, parques secundarios, plaza de mercado, terminal de transporte Y sitios emblemáticos)
4. Permitir a los ciudadanos el acceso a la tecnología de manera fácil y confiable mediante zonas WIFI que les permitan mejorar su calidad de vida e integrar a la comunidad a través del uso del internet, siguiendo los lineamientos que el Ministerio TIC ha desarrollado para la promoción descritos en el anexo técnico que hace parte integral del presente documento.
5. Administrar, operar y mantener las zonas WiFi garantizando el acceso a las tecnologías de la información y las comunicaciones mediante la infraestructura tecnológica que permitirá el acceso a servicios que promuevan y motiven (antojen) el uso de internet, permitiendo integrar a la comunicada en escenarios de acceso, entretenimiento y otras alternativas de servicios TIC.

CLÁUSULA TERCERA. OBLIGACIONES GENERALES. En virtud del presente Anexo 2 ETB S.A.. E.S.P. se obliga a cumplir con las siguientes obligaciones generales:

1. Designar un representante por parte de ETB S.A. E.S.P., quien se encargará del desarrollo, seguimiento técnico, administrativo, financiero, contable y jurídico a la ejecución de las actividades del Anexo No. 2, acompañar el proceso, y de las gestiones necesarias para alcanzar el éxito del proyecto “Promoción Urbana de las TIC a través de Zonas WiFi” en su Fase II.
2. Desarrollar las actividades técnicas, operativas y financieras para la realización del objeto de este Anexo No. 2, de conformidad con la oferta presentada por ETB S.A. E.S.P.

(...)

4. Adoptar los procesos, procedimientos, tiempos y formatos que rigen en MinTIC, y que forman parte del proceso de gestión de calidad.

5. Utilizar los recursos recibidos del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones exclusivamente para los fines previstos en el presente Anexo No. 2.

6. Celebrar contratos de fiducia mercantil de administración y pagos. Todos los costos, gastos financieros, 4x1000 y estampillas, entre otros, serán asumidos por el operador. (subrayado fuera de texto)

7. Reintegrar al Fondo de Tecnologías de Información y las Comunicaciones, los recursos aportados por este y no ejecutados a la terminación del Anexo N°2, junto con los rendimientos financieros en la cuenta que para el efecto defina el Fondo TIC. Los rendimientos financieros deberán reintegrarse mensualmente a la cuenta que defina el Fondo TIC.

8. Presentar informes mensuales técnicos y financieros con los soportes respectivos. El informe financiero deberá estar firmado por el Revisor Fiscal o Contador, una vez el Anexo N° 2 cuente con ejecución financiera. Llevar un registro contable que permita a la interventoría del Anexo N° 2 verificar mensualmente el nivel de ejecución de los recursos del Anexo N°2 a través de la Fiducia Mercantil.

CLÁUSULA CUARTA. OBLIGACIONES ESPECÍFICAS. En virtud del presente Anexo No. 2 ETB SA ESP se obliga a cumplir con las siguientes obligaciones específicas:

Sin perjuicio de las demás obligaciones que por su naturaleza y por disposición legal le corresponde en desarrollo del objeto, constituyen obligaciones del OPERADOR, las siguientes:

El Operador deberá cumplir con las siguientes obligaciones:

(...)

9. Entregar a los Entes Territoriales, una vez aprobada la instalación de la zona WiFi a trasladar por parte de la Interventoría, los equipos adquiridos en desarrollo del presente proyecto y que conforman la zona WiFi por cada uno de los municipios asignados, incluyendo todos los trámites a que haya lugar para la firma del documento de entrega de bienes a la entidad. Los equipos a transferir a las entidades territoriales serán los elementos y dispositivos que físicamente se instalen en la zona WiFi y que no forman parte de la

solución de conectividad. El operador deberá realizar la depreciación de los equipos de la zona WiFi al momento de la entrega.

(...)

CLÁUSULA QUINTA. OBLIGACIONES DEL FONDO TIC. - En virtud del presente Anexo No. 2 EL FONDO TIC se obliga a:

1. Facilitar el intercambio de información necesaria para lograr los cometidos del presente Anexo No. 2

2. Contratar una interventoría técnica, administrativa, jurídica, financiera y social, que se encargue de efectuar el seguimiento y vigilancia a la correcta ejecución del objeto del presente Anexo No. 2 en todas sus etapas, hasta la finalización y liquidación del mismo.

CLÁUSULA SÉPTIMA. FORMA DE PAGO. El Fondo pagará a la ETB SA E.S.P., conforme a las condiciones del flujo de caja establecido para el cumplimiento del objeto del Anexo No. 2 de la siguiente forma

Pago	Requisito para pago	Valor	Fecha estimada del pago
Anticipo	Entrega del plan de inversión o manejo del Anticipo previa aprobación de la interventoría del Contrato y suscripción del Contrato de Fiducia	\$139.143.981	28/12/2016
Primero	Entrega del Plan de promoción y apropiación. Plan de Mantenimiento	\$ 90.893.312	30/12/2016
Segundo	Entrega del informe mensual y financiero de los meses 1, 2 y 3 del año 2017	\$1.573.406.820 Distribuidos así: \$1.264.262.839 y \$ 309.143.981 del 100% de amortización del anticipo.	20/04/2017
Tercero	Entrega del informe mensual y financiero de los meses 4,5,y 6 del año 2017	\$1.228.406.820	15/07/2017
Cuarto	Entrega del informe mensual y financiero de los meses 7, 8 y 9 del año 2017	\$1.091.617.816	15/10/2017
Quinto	Entrega del informe mensual y financiero de los meses 10 del año 2017	\$ 272.679.936	22/12/2017
Sexto	Entrega del informe mensual y financiero del mes 11 y 12 del año 2017 y 1,2,y 3 del año 2018	\$1.363.399.680	15/04/2018
Séptimo	Entrega del informe mensual y financiero de los meses 4 y 5 del año 2018	\$ 545.359.872	30/05/2018
TOTAL		\$ 6.165.764.256	

PARÁGRAFO PRIMERO. El manejo de los recursos del proyecto “PROMOCIÓN URBANA DE LAS TIC A TRAVÉS DE LAS ZONAS Wi Fi, se realizará bajo la modalidad de Fiducia mercantil de administración y pagos, el cual consiste en la entrega de recursos a la Entidad Fiduciaria, para que esta lo administre y desarrolle la gestión encomendada por el Fideicomitente, dirigida al cumplimiento de la finalidad señalada. Los desembolsos y utilizaciones son aprobados por Interventoría. (Subrayado fuera de texto)

PARÁGRAFO SEGUNDO. Los rendimientos financieros de los recursos depositados por Fondo TIC en cuenta de la Fiducia, serán reintegrados por el operador mensualmente al Fondo TIC en la cuenta que destine para ello. Se podrán reinvertir los recursos diferentes a los rendimientos financieros, en el objeto del Anexo N°2 a celebrar que se vean afectados en la ejecución, por fuerza mayor o caso fortuito.

Al finalizar el plazo de ejecución ETB S.A. E.S.P. reintegrará al Fondo TIC los recursos que no se ejecuten.

PARÁGRAFO TERCERO. Los bienes que se adquieran como consecuencia de la ejecución del Anexo N° 2 a celebrar, serán de propiedad de la entidad territorial con quien Fondo TIC suscriba el contrato o convenio de adhesión.

PARÁGRAFO CUARTO: Los pagos se efectuarán por parte del fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, a la correcta presentación de la factura junto con los documentos requeridos para el pago, previa disponibilidad del PAC y liquidez de la Tesorería. Las demoras que se presenten por la incorrecta presentación de facturas y la ausencia de los documentos requeridos, serán de responsabilidad del contratista y no tendrá por ello, derecho al pago de intereses de compensación de ninguna naturaleza.

PARÁGRAFO QUINTO. Como requisito a partir del segundo pago, el Fondo TIC deberá haber legalizado los recursos previamente pagados a la Previsora.

CLÁUSULA OCTAVA. UTILIZACIONES.- El Fondo TIC entregará al Operador la totalidad de los recursos a través de un giro de recursos y mediante desembolsos que serán efectuados directamente a la fiduciaria administradora de la fiducia que constituirá el OPERADOR para la administración de los recursos en desarrollo del presente Anexo No. 2.

(...)

CLÁUSULA DÉCIMA TERCERA. INDEMNIDAD: ETB S.A. E.S.P. deberá mantener indemne y defender al FONDO de cualquier reclamación proveniente de terceros que tenga como causa las actuaciones de ETB S.A. E.S.P: en el desarrollo del Anexo No.2 ETB S.A. E.S.P.

mantendrá indemne al Ministerio TIC y al FONDO TIC contra todo reclamo, demanda, acción y costo que pueda causarse o surgir por daños o lesiones a personas o propiedades de terceros, que se ocasionen durante la ejecución del Anexo No. 2. En caso de que se instaure demanda o acción alguna, o se formule reclamo contra el Ministerio o el FONDO TIC, por asuntos, que según el contrato sean responsabilidad de ETB S.A. E.S.P.: EL FONDO TIC se lo comunicará para que por su cuenta adopte oportunamente las medidas pertinente previstas por la ley para mantener indemnes al Ministerio y al FONDO y adelante los trámites para, en lo posible, llegar a un arreglo del conflicto. Si en cualquiera de los eventos previstos en esta cláusula, ETB S.A. E.S.P. no asumiere debida y oportunamente la defensa de los intereses del Ministerio TIC y el FONDO, éste podrá hacerlo directamente, previa notificación escrita a ETB S.A. E.S.P.: y este pagará todos los gastos en que el Ministerio y el FONDO TIC incurran por tal motivo.

(...)

CLÁUSULA DÉCIMA SÉPTIMA. AUTONOMÍA ADMINISTRATIVA Y EXCLUSIÓN DE RELACIÓN LABORAL: ETB S.A. E.S.P. obrará con plena autonomía administrativa y no existirá relación laboral entre aquella y el el FONDO. Queda expresamente entendido que no existe entre las partes relación laboral alguna, vale decir entre el FONDO y los respectivos empleados, dependientes o contratistas que utilice ETB S.A. E.S.P. en la ejecución presente Anexo No. 2. Por lo tanto ETB S.A. E.S.P. serán responsables del pago de los salarios, prestaciones sociales y los aportes parafiscales del personal que vinculen para la realización de los Proyectos.

PARÁGRAFO: No existirá entre las partes solidaridad en el cumplimiento de las obligaciones laborales que cada uno de los tenga frente a sus respectivos empleados.

(...)

CLÁUSULA VIGÉSIMA. PROPIEDAD Y DESTINACIÓN FINAL DE LOS BIENES. La totalidad de los bienes muebles que se adquieran con recursos aportados por el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones en el marco del presente Anexo N° 2 serán de propiedad de los entes territoriales con los cuales se haya suscrito el Anexo de adhesión al presente Anexo N° 2 o el documento que haga sus veces, mediante el cual los entes territoriales cuando menos se obligarán a:

(i) Recibir tales bienes una vez las zonas sean instaladas y aprobadas por la interventoría a título de propietario e ingresarlos a su inventario de acuerdo con las reglas de inclusión de activos que para los efectos disponga cada entidad territorial.

- (ii) Destinar los bienes a entregar exclusivamente a la política pública de zonas WiFi, en la forma jurídica o contractual que el Ministerio/Fondo TIC disponga.
- (iii) Asegurar la sostenibilidad de las zonas WiFi una vez finalice la ejecución del proyecto en su segunda fase, esto es, a operar las zonas WiFi y prestar los servicios a ellas asociadas a partir de junio de 2018.
- (iv) Realizar los mantenimientos que requieran los equipos para darles el uso asignado en virtud del presente Anexo N° 2 una vez finalice el mismo.
- (v) Sufragar los tributos y aportes de ley a que haya lugar así como los demás costos y gastos que sean necesarios para su mantenimiento y conservación.
- (v) Cumplir con todas las disposiciones del anexo de adhesión al presente Anexo N° 2 sin que en ningún caso pueda contravenir las disposiciones aquí contenidas.”

La Ley 80 de 1993 en el numeral 5° del artículo 32, dispuso:

“5o. Encargos fiduciarios y fiducia pública.

Los encargos fiduciarios que celebren las entidades estatales con las sociedades fiduciarias autorizadas por la Superintendencia Bancaria, tendrán por objeto la administración o el manejo de los recursos vinculados a los contratos que tales entidades celebren. Lo anterior sin perjuicio de lo previsto en el numeral 20 del artículo 25 de esta Ley. (...)

La fiducia que se autoriza para el sector público en esta Ley, nunca implicará transferencia de dominio sobre bienes o recursos estatales, ni constituirá patrimonio autónomo del propio de la respectiva entidad oficial, sin perjuicio de las responsabilidades propias del ordenador del gasto. A la fiducia pública le serán aplicables las normas del Código de Comercio sobre fiducia mercantil, en cuanto sean compatibles con lo dispuesto en esta Ley. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, en relación con el contrato de fiducia pública la Corte Constitucional de Colombia en sentencia C-086/95, señaló:

“(…)

De igual forma, puede señalarse que los elementos característicos de este tipo de contratos son los siguientes:

El primero puede definirse como un elemento real, según el cual en la fiducia mercantil se presenta una verdadera transferencia de dominio sobre los bienes fideicomitidos. Al respecto, conviene agregar que, para algunos, el negocio fiduciario en el que no se efectúa necesariamente la transferencia del dominio sino la mera entrega de bienes, ni se constituye un patrimonio autónomo, corresponde a un encargo fiduciario; mientras que en aquellos casos en que se transfiera la propiedad y se constituya un patrimonio autónomo, se estaría ante una verdadera fiducia mercantil.

Ahora bien, la Ley 80 de 1993 introdujo en el numeral 5o. del artículo 32, una regulación específica de una serie de negocios jurídicos denominados "encargos fiduciarios y fiducia pública". Sin entrar a definirlos, señaló que dichos contratos de fiducia pública sólo podrán ser celebrados previa autorización de ley, de la ordenanza o del acuerdo, según el caso. De igual forma, determinó que los encargos fiduciarios que celebren las entidades estatales con las sociedades fiduciarias autorizadas por la Superintendencia Bancaria, tendrán únicamente por objeto la administración y manejo de recursos vinculados a contratos que tales entidades celebren. Asimismo, como se advirtió, esa normatividad prohibió pactar la remuneración con cargo a rendimientos del fideicomiso, así como la posibilidad de delegar en las sociedades fiduciarias los contratos que las entidades estatales celebren. No sobra reiterar que la Ley 80 estableció también que la escogencia de la sociedad fiduciaria debería hacerse por licitación o concurso y que ese contrato de fiducia "nunca implicará transferencia de dominio sobre bienes o recursos estatales, ni constituirá patrimonio autónomo de la respectiva entidad oficial". (...)

Para la Corte, las anteriores condiciones del referido contrato, y teniendo de presente la enunciación de los contratos estatales a que se refiere el artículo 32 de la citada ley donde se incluyen los previstos en el derecho privado y los derivados del ejercicio de la autonomía de la voluntad, obligan a concluir que el Estatuto General de Contratación Administrativa creó un nuevo tipo de contrato, sin definirlo, denominado "fiducia pública", el cual no se relaciona con el contrato de fiducia mercantil contenido en el Código de Comercio y en las disposiciones propias del sistema financiero. Se trata, pues, de un contrato autónomo e independiente, más parecido a un encargo fiduciario que a una fiducia (por el no traspaso de la propiedad, ni la constitución de un patrimonio autónomo), al que le serán aplicables las normas del Código de Comercio sobre fiducia mercantil, "en cuanto sean compatibles con lo dispuesto en esta ley".

Así, por ejemplo, al establecer la Ley 80 que el contrato de fiducia pública no comporta la transferencia de dominio ni la constitución de un patrimonio autónomo, entonces no le serán aplicables las normas correspondientes contenidas en el Código de Comercio, sin que ello signifique que se altera la naturaleza del contrato de fiducia mercantil. En otras palabras, esta Corporación encuentra que, en la actualidad, las entidades estatales podrán

celebrar el contrato de fiducia pública en los términos del numeral 5o. del artículo 32, o el contrato de fiducia mercantil de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio y en las normas generales de contratación administrativa previstas en la citada Ley 80 de 1993.” (Subrayados fuera de texto)

En relación con la normatividad contable, tenemos:

1. Entidades de Gobierno.

El Marco conceptual para la preparación y presentación de la información financiera del Marco normativo adoptado para las entidades de Gobierno mediante la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA, señala:

“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.

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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 corresponden a los Principios de contabilidad.(...)

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

Por su parte, la Resolución 386 de 2018, ““Por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo”, en el numeral 1.2. Fiducia Mercantil, dispone:

“La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que se mantendrá separado contablemente de los recursos propios del fiduciario y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. En la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario, se genera para la entidad un derecho en fideicomiso.

Este procedimiento aplica para el registro de los patrimonios autónomos que deban ser integrados a la información financiera de la entidad que los controla, de acuerdo con lo establecido en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Para el caso de los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada, aplicarán el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública, que les sea asignado.

1.2.1. Patrimonios autónomos

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

1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo

La entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando las subcuentas de la cuenta que identifique el activo transferido (...)

1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar. (...)

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. No obstante, cuando el menor valor se origine en la entrega de activos no monetarios que tengan como finalidad la distribución gratuita o a precios no significativos en ejecución de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según sea el caso, y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. (...)"

2. Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores y que Captan o Administran Ahorro del Público.

A la ETB S.A. E.S.P. le corresponde aplicar las Resoluciones N° 037 de 2017 y N° 033 de 2018, y mediante y los anexos 1.1, 1.2 y 1.3 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones.

El anexo 1.1. del Decreto 2420 de 2015, Marco Conceptual para la Información Financiera, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 037 de 2017, se refiere en el párrafo CC12 a la característica cualitativa de representación fiel en los siguientes términos:

“Características cualitativas de la información financiera útil

Características cualitativas fundamentales

(...) Representación fiel

CC12 Los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error. Naturalmente, la perfección es rara vez alcanzable, si es que lo es alguna vez. El objetivo del Consejo es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible. (...)”

De otra parte, la NIIF 15, incorporada mediante el anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015, establece lo siguiente:

“Principales características

IN7 El principio básico de la NIIF 15 es que una entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias de forma que representen la transferencia de bienes o servicios comprometidos con los clientes a cambio de un importe que refleje la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios. Una entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con ese principio básico mediante la aplicación de las siguientes etapas:

(a) Etapa 1: Identificar el contrato (o contratos) con el cliente-un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. Los requerimientos de

la NIIF 15 se aplican a cada contrato que haya sido acordado con un cliente y cumpla los criterios especificados. (...)

(c) Etapa 3: Determinar el precio de la transacción-el precio de la transacción es el importe de la contraprestación en un contrato al que una entidad espera tener derecho a cambio de la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con el cliente. El precio de la transacción puede ser un importe fijo de la contraprestación del cliente, pero puede, en ocasiones, incluir una contraprestación variable o en forma distinta al efectivo. ... (...)

(e) Etapa 5: Reconocer el ingreso de actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación de desempeño-una entidad reconocerá el ingreso de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisface una obligación de desempeño mediante la transferencia de un bien o servicio comprometido con el cliente (que es cuando el cliente obtiene el control de ese bien o servicio). El importe del ingreso de actividades ordinarias reconocido es el importe asignado a la obligación de desempeño satisfecha. Una obligación de desempeño puede satisfacerse en un momento determinado (lo que resulta habitual para compromisos de transferir bienes al cliente) o a lo largo del tiempo (habitualmente para compromisos de prestar servicios al cliente). Para obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo, una entidad reconocerá un ingreso de actividades ordinarias a lo largo del tiempo seleccionando un método apropiado para medir el progreso de la entidad hacia la satisfacción completa de esa obligación de desempeño. (...)

Objetivo

1 El objetivo de esta Norma es establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de un contrato con un cliente.

Alcance

(...) 5 Una entidad aplicará esta Norma a todos los contratos con clientes, excepto en los siguientes casos:

- (a) contratos de arrendamiento dentro del alcance de la NIIF 16 Arrendamientos;
- (b) contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF 4 Contratos de Seguros;
- (c) instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales dentro del alcance de la NIIF 9 Instrumentos Financieros, NIIF 10 Estados Financieros Consolidados,

NIIF 11 Acuerdos Conjuntos, NIC 27 Estados Financieros Separados y NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos; y

(d) intercambios no monetarios entre entidades en la misma línea de negocios hechos para facilitar ventas a clientes o clientes potenciales. Por ejemplo, esta Norma no se aplicaría a un contrato entre dos compañías de petróleo que acuerden un intercambio de petróleo para satisfacer la demanda de sus clientes en diferentes localizaciones especificadas sobre una base de oportunidad.

6 (...) Un cliente es una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la referida entidad a cambio de una contraprestación. Una contraparte del contrato no sería un cliente si, por ejemplo, ha contratado con la entidad participar en una actividad o proceso en el que las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios que resulten de dicha actividad o proceso (tal como el desarrollo de un activo en un acuerdo de colaboración) en lugar de obtener el producido de las actividades ordinarias de la entidad.

Reconocimiento

Identificación del contrato

9 Una entidad contabilizará un contrato con un cliente que queda dentro del alcance de esta Norma solo cuando se cumplan todos los siguientes criterios:

- (a) las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones;
- (b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- (c) la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- (d) el contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato); y
- (e) es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. (...)

Satisfacción de las obligaciones de desempeño

31 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios

comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo.

Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo

35 Una entidad transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo y, por ello, satisface una obligación de desempeño y reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo, si se cumple uno de los siguientes criterios:

- (a) el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza...;
- (b) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que el cliente controla a medida que se crea o mejora; o
- (c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad... y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

1. Entidad de Gobierno.

La información financiera presentada es útil cuando atiende a las características fundamentales de Relevancia, porque permite influir en las decisiones que han de tomar los usuarios y de Representación fiel, porque la información corresponde a los hechos económicos de una manera completa, neutral y libre de error significativo. Además, en su preparación deberán observarse las pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable y constituyen los Principios contables, de los cuales por el Principio de Devengo la entidad reconoce los hechos económicos cuando surgen los derechos y obligaciones y por el Principio de Esencia sobre forma las operaciones y hechos se reconocen atendiendo a su esencia económica, con independencia de la forma legal que da origen a los mismos.

En consideración a los términos del Contrato interadministrativo celebrado entre el Fondo de Tecnologías de la Información y las comunicaciones y la Empresa de Telecomunicaciones de Bogotá, S.A. - ETB, el Fondo TIC entrega recursos directamente al Patrimonio Autónomo constituido mediante contrato de Fiducia mercantil en donde la ETB S.A. es el fideicomitente. Con la entrega de los recursos, el Fondo TIC los registrará en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN

FIDEICOMISO, la cual disminuye su saldo con la ejecución de los recursos, afectando las cuentas de gastos que correspondan.

Ahora, considerando que en el proceso de ejecución se adquieren o forman activos de los cuales el beneficio es para la entidad territorial en donde se instala el servicio, a la cual se le entrega directamente por parte del operador una vez terminadas las obras, el Fondo TIC registrará los bienes muebles adquiridos por el operador afectando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, valor a excluirse del gasto público social correspondiente a los demás recursos ejecutados, descargando correlativamente el derecho en fideicomiso. Por su parte, corresponde a la entidad territorial reconocer los bienes recibidos en la respectiva subcuenta y cuenta de las propiedades, planta y equipo, afectando un ingreso en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Además, como el contrato establece que los rendimientos generados en la administración de los recursos deben entregarse al Fondo TIC, este causará el ingreso debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, con la recepción de los recursos afectará la cuenta de efectivo y disminuirá los Derechos en fideicomiso.

2. Empresa que no cotiza en el mercado de valores, que no Capta ni Administra ahorro del público

En relación con el procedimiento a aplicar por parte de la ETB S.A. E.S.P., nos permitimos señalar:

Una entidad pública actúa como agente principal en el marco de un convenio interadministrativo, cuando tiene la responsabilidad de satisfacer una obligación de resultados por sí misma o mediante un tercero (por ejemplo, un subcontratista) obrando por su cuenta y riesgo. En este caso, la entidad responsable de satisfacer la obligación de desempeño o de resultados debe reconocer los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes transferidos o servicios prestados.

Los elementos que indican que una entidad pública tiene a su cargo una obligación de resultados y que, por tanto, actúa como principal incluyen:

- La entidad debe proporcionar los bienes o servicios a la contraparte, siendo responsable de la aceptabilidad de los productos o servicios requeridos;

- la entidad tiene el riesgo del inventario antes o después de la orden recibida de la contraparte, durante el envío o la devolución;
- la entidad tiene total libertad para acordar los precios, directa o indirectamente, con los terceros que subcontrata para proporcionar los bienes o servicios;
 0. la entidad soporta el riesgo de crédito del cliente por el importe por cobrar a este;
 1. como partícipe en el acuerdo, la entidad que ejecuta los recursos está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la provisión de bienes o por la prestación de servicios especificados por la entidad cedente o contraparte;
 2. la entidad que ejecuta los recursos tiene a su cargo el riesgo de inventario antes o después de que los bienes hayan sido entregados a los beneficiarios finales. Esto significa que si, en desarrollo de lo convenido, se ocasiona un daño o perjuicio de carácter material a terceros, el resarcimiento de los mismos y el pago de las indemnizaciones a que hubiere lugar estarán a su cargo.

Recepción de los recursos

Cuando la entidad que recibe los recursos para que esta desarrolle por su cuenta y riesgo las actividades necesarias para la consecución de los fines del proyecto, deberá aplicar lo establecido en la NIIF 15. Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, incorporada al RCP en virtud de lo dispuestos en la Resolución 037 de 2017 en consideración a que esta entidad actúa como agente principal, ejecuta los recursos bajo su responsabilidad, está obligada contractualmente a entregar el proyecto plenamente concluido, por lo que se puede determinar que tiene una obligación de resultado.

Para aplicar lo anotado y como este contrato ha sido estructurado en el contexto de una Fiducia mercantil, en donde los recursos son girados directamente por el Fontic al patrimonio autónomo, inicialmente la ETB los presentará en cuentas de orden de control.

Ejecución de los recursos

Según las condiciones del contrato el FONTIC entregará los recursos directamente al Patrimonio Autónomo por lo que la ETB una vez legalice el desembolso recibido reconocerá el ingreso en la medida que se cumpla con el objetivo del proyecto y de acuerdo con las condiciones contractuales establecidas.

Respecto de las inconsistencias en los saldos de operaciones recíprocas deberá considerarse:

- Cuando una entidad afecta rubros de gasto público social, en razón a que el beneficiario en este caso es la comunidad y no otra entidad pública, no se incluirán en el reporte de operaciones recíprocas. Consecuentemente la ETB tampoco reportará como operación recíproca el ingreso con el Fontic.
- Cuando una entidad registra un hecho económico en cuentas de orden éstas no son objeto de reporte en el informe de operaciones recíprocas.
- Cuando en el período a informar se realiza traslado de bienes, el Fondo TIC presentará operación recíproca del gasto por transferencia de bienes con la entidad territorial, quien informará el ingreso por transferencia de bienes.

CONCEPTO No. 20182000062061 DEL 28-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los hechos económicos que surgen del desarrollo de un contrato de concesión cuyo objeto es la financiación, diseño, fabricación, suministro, instalación, reposición y mantenimiento del mobiliario urbano, en el que se pactó una contraprestación a favor de la concedente a cambio del derecho a explotar publicidad exterior visual en los paneles publicitarios ubicados los paraderos públicos.

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

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1357

Compilación a 31 de diciembre de 2018

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004219-2 de fecha octubre 19 de 2018, en la que solicita concepto sobre el procedimiento contable para el reconocimiento de los hechos económicos que surgen del desarrollo de un Contrato de Concesión No. 001 de 2001 suscrito entre el Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público -DADEP- y la firma Equipamientos Urbanos Nacionales de Colombia S.A.S. EUCOL S.A.S.

El objeto pactado en el contrato es la financiación, diseño, fabricación, suministro, instalación, reposición y mantenimiento del mobiliario urbano, así como una contraprestación a favor del Distrito Capital (DADEP) a cambio del derecho del concesionario de explotar publicidad exterior visual en los panales publicitarios ubicados en los paraderos dispuestos para el transporte público de pasajeros.

En el texto de la consulta se informa que, de conformidad con lo pactado, al concesionario le corresponde financiar todas las inversiones, costos, gastos y demás erogaciones que se requieran en todo momento, para cumplir con el objeto contractual; en tanto que al DADEP, como entidad concedente, no asumen riesgo alguno por los deberes, derechos y obligaciones que deba asumir el concesionario, lo que significa que este debe asumir la responsabilidad por el daño, deterioro, perjuicios o pérdidas en los bienes que integran la concesión.

Al concesionario, durante el tiempo de la concesión, le corresponde destinar una suma de dinero para el pago del interventor mensualmente, la suma de máxima de \$25.000.000, por concepto de remuneración del interventor. Dicha suma se reajustará anualmente con base en el IPC, certificado por el DANE.

Si la remuneración del Interventor es inferior a \$25.000.000, el valor de la diferencia entre esta suma última y la remuneración pagada al interventor será adicionada a la contraprestación a pagar por el Concesionario al DADEP.

De conformidad con lo pactado, para asegurar el pago mensual al interventor, el concesionario debió celebrar un contrato de fiducia mercantil irrevocable de Administración y Pagos con un patrimonio inicial equivalente a la suma de seis pagos mensuales, abono que deberá ser efectuado cada semestre treinta días, antes de que venza el periodo semestral anterior. En el contrato de fiducia se debió establecer que el DADEP es el beneficiario y, en consecuencia, es quien ordena a la entidad Fiduciaria efectuar pagos.

En cuanto a la remuneración anual a favor del DADEP, se informa que el concesionario se obliga a pagar con destino al DADEP una remuneración anual calculada de la siguiente manera:

La suma de \$1.250 millones de pesos del año 2001 (remuneración original) más \$1.320.000 de pesos del año 2001 por cada uno de los módulos de M-10 instalados de manera adicional más una remuneración variable adicional equivalente al 15% de las ventas brutas que excedieren un valor de \$24.200.000.000 del año 2012.

Considerando lo anterior. Se consulta lo siguiente:

1. ¿Cuál es la afectación contable que debe realizar el DADEP por el Contrato de Fiducia celebrado entre el Concesionario y la Fiduciaria?

2. ¿Cuál es el reconocimiento contable, que debe realizar el DADEP, por la remuneración recibida del concesionario?

3. ¿Cuál es la afectación contable producto del contrato de concesión?

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución 533 de 2015, en el numeral 6.1.1 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera, dispuesto como anexo a la Resolución 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. (...)”

Respecto del costo como criterio de medición de los activos, el numeral 6.3.4.1. señala lo siguiente:

“(...). Por el contrario, el valor de un activo se puede incrementar para reflejar el costo de adiciones y mejoras.

El costo, como criterio de medición de los servicios, refleja el valor de los recursos empleados (activos adquiridos o desarrollados) que se consumen en la prestación de los servicios. El costo, generalmente, proporciona un vínculo directo con las transacciones efectivamente realizadas por la entidad.

(...); pero si un activo es adquirido en una transacción sin contraprestación, el costo no proporcionará información sobre la capacidad de operación; por esta razón, se deben emplear otros criterios para reconocer activos en estas circunstancias.

De otro lado, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, en el Capítulo I Activos, en los numerales 11.1 y 11.2, referido al reconocimiento y medición inicial de los bienes de uso público, se dispone:

“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.

(...)

4. 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. (...).

5. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. (...).

11. 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.

(...)

11.4. 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.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el numeral 12.1., que hace referencia al reconocimiento de los bienes históricos y culturales, señala:

“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.

(...)

14.4. Reclasificaciones

17. Las reclasificaciones desde y hacia propiedades de inversión se tratarán de la siguiente forma:

18. Para la reclasificación entre propiedades de inversión y propiedades, planta y equipo, el valor en libros del activo en esa fecha será el valor en libros del activo en la nueva clasificación. En consecuencia, la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas no serán eliminadas. A partir de esta fecha, la entidad aplicará los requisitos que la norma correspondiente le exija.

19. Para la reclasificación entre propiedades de inversión e inventarios, el valor en libros del activo en la fecha de reclasificación será el costo del activo en la nueva clasificación. A partir de esta fecha, la entidad aplicará los requerimientos que la norma correspondiente le exija.”
(Subrayados fuera de texto)

De otro lado, las citadas normas que deben aplicar las entidades de gobierno, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual fueron modificadas las que se anexaron a la Resolución 533 de 2015, en el numeral 1, Capítulo V - Otras Normas, en relación con los acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, que en este caso sería una entidad distrital, señalan lo siguiente:

“1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente, o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de

concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado.

2. Los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

b. 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.

(...)

1.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

7. 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.

8. Como contraprestación, de conformidad con los términos del acuerdo, la entidad concedente puede compensar al concesionario por el activo que proporcione o por la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (pasivo financiero) o b) cediendo al concesionario el derecho a obtener ingresos producto de la explotación del activo en concesión o de otro activo generador de ingresos (cesión de derechos de explotación al concesionario).

(...)

1.2.2. Tratamiento contable de cesión de derechos de explotación al concesionario

14. 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.

15. La entidad concedente amortizará el pasivo diferido y reconocerá un ingreso, para lo cual tendrá en cuenta el plazo del acuerdo de concesión. Cuando el plazo corresponda a un periodo fijo de explotación, la amortización del pasivo diferido se realizará, de manera lineal, durante el plazo convenido. Por su parte, cuando el plazo corresponda a un periodo variable de explotación, dado que la finalización del acuerdo de concesión depende de una variable (por ejemplo, nivel de ingresos o kilómetros recorridos), el pasivo diferido se amortizará en función de dicha variable.

1.3. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión

20. (...). Por su parte, si la entidad concedente compensa al concesionario a través de la cesión de los derechos a obtener ingresos por la explotación del activo en concesión o de otro activo que genere ingresos, reconocerá como ingreso únicamente la amortización del pasivo diferido, por tanto, no reconocerá ingresos y gastos generados por la operación y mantenimiento del activo.

21. En los acuerdos de concesión en los cuales se compense al concesionario a través de la cesión de los derechos a obtener ingresos por la explotación del activo en concesión y parte de estos ingresos deban ser transferidos como contraprestación a la entidad concedente,

esta reconocerá un ingreso por la amortización del pasivo diferido y, adicionalmente, reconocerá un ingreso por los recursos a recibir del concesionario.

22. En el caso de que los activos en concesión se entreguen únicamente para operación o mantenimiento, se reconocerán los ingresos y gastos asociados en el periodo en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar.

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.

1.5. Reconocimiento o revelación de otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes o derechos

24. La entidad concedente reconocerá o revelará otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes o derechos que surjan de un acuerdo de concesión, de conformidad con las normas de Cuentas por pagar, Provisiones, Pasivos contingentes y Activos contingentes, Cuentas por cobrar, según corresponda.” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, las normas antes citadas, en el Capítulo IV - Ingresos, en el numeral 2.1.3, Ingresos por el uso de activos por parte de terceros, señala lo siguiente:

“2.1.3, Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

10. Se reconocerán como ingresos derivados del uso de activos de la entidad por parte de terceros, los intereses, las regalías o derechos de explotación concedidos, los arrendamientos, y los dividendos o participaciones, entre otros.

11. Los ingresos por el uso de activos por parte de terceros se reconocerán siempre que el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción. (...) (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES:

Según lo señalado en la Norma de concesiones desde la perspectiva de la entidad concedente, podrá considerarse que existe un acuerdo de concesión cuando mediante

acuerdo vinculante la entidad concedente los entrega al concesionario para que éste utilice o explote el activo para: (i) proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente, (ii) desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, (iii) se conviene una contraprestación por la inversión que realice el concedente para prestar los servicios, (iv) existe un plazo del acuerdo de concesión, (v) el concesionario utiliza o explota un activo en concesión, para uso privado. Adicionalmente, 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.

Como consecuencia de lo anterior, tratándose de un contrato que conlleva la financiación, diseño, fabricación, suministro, instalación, reposición y mantenimiento del mobiliario urbano, así como una contraprestación a favor del Distrito Capital (DADEP) a cambio del derecho del concesionario de explotar publicidad exterior visual en los paneles publicitarios ubicados los paraderos dispuestos para el transporte público de pasajeros, el tratamiento contable deberá atender lo dispuesto en numeral 1, Capítulo V - Otras Normas, en relación con los acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, de las normas que deben aplicar las entidades de gobierno, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual fueron modificadas las que se anexaron a la Resolución 533 de 2015.

Así las cosas, el procedimiento contable a aplicar será el que se señala a continuación:

1. ¿Cuál es la afectación contable que debe realizar el DADEP por el Contrato de Fiducia celebrado entre el Concesionario y la Fiduciaria?

En principio corresponde al DADEP determinar si el conjunto de elementos que se entregan en concesión cumplen las condiciones para el reconocimiento como activo, para tal efecto deberá realizar los juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo contenidas en el Marco Conceptual, partiendo del hecho que, en efecto, ejerce control sobre los mismos, por tratarse de bienes que le otorgan, entre otros, un derecho ceder el uso para que un tercero preste un servicio y a recibir una corriente de flujos de efectivo.

Para tal efecto, además de considerar la materialidad o importancia relativa de tales bienes basada en la cuantía o magnitud, también se deberá evaluar su materialidad considerando su naturaleza, es decir, su clase o tipo y la función, referida a la destinación o el uso que la entidad asigna al elemento o partida observada.

1.1. Entrega de los bienes cedidos a la entidad concesionaria

Cuando ocurra la cesión de los elementos del contrato al concesionario, el DADEP deberá efectuar la reclasificación correspondiente en la subcuenta 168390 Otras propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1683 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN. El registro se deberá realizar por el valor en libros; es decir, reclasifica el costo, la depreciación acumulada y el deterioro acumulado, cuando se hayan reconocido.

1.2. Reconocimiento de los hechos derivados de la ejecución del acuerdo contractual

En todos los casos, al recibir bienes o elementos contruidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario, lo mismo que las mejoras o rehabilitación a los bienes cedidos al concesionario, el DADEP también reconocerá un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

Como consecuencia de lo anterior, al DADEP le corresponde aplicar el siguiente procedimiento contable:

- Reconocer los bienes o elementos contruidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario, lo mismo que las mejoras o rehabilitación a los bienes cedidos al concesionario, siempre que éstos cumplan las condiciones básicas requeridas para su reconocimiento como activos y como contrapartida un pasivo diferido en la subcuenta 299004 Ingreso diferido por concesiones - concedente de la cuenta 2990 OTROS PASIVOS DIFERIDOS por el valor del activo proporcionado
- Amortizar el pasivo diferido y reconocer 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, por cuanto la finalización del acuerdo de concesión depende de la misma, el pasivo diferido se amortizará en función de dicha variable.
- Dado que en el acuerdo contractual suscrito por el DADEP se estableció que al concesionario se le compensa o remunera a través de la cesión de los derechos a obtener ingresos por la explotación del activo en concesión y que parte de estos ingresos deben ser transferidos como contraprestación al DADEP, este reconocerá un ingreso por la amortización del pasivo diferido y, adicionalmente, reconocerá un ingreso por los recursos a recibir del concesionario mediante un débito en la subcuenta 132301 Derechos de explotación de la cuenta 1323 ACUERDOS DE CONCESIÓN y un crédito en la subcuenta 480901 Derechos de explotación a favor del concedente de la cuenta 4809 ACUERDOS DE CONCESIÓN

2. ¿Cuál es el reconocimiento contable, que debe realizar el DADEP, por la remuneración recibida del concesionario?

Como se indicó en la respuesta anterior, considerando que en el acuerdo contractual suscrito por el DADEP se estableció que al concesionario se le compensa o remunera a través de la cesión de los derechos a obtener ingresos por la explotación del activo en concesión y que parte de estos ingresos deban ser transferidos como contraprestación al DADEP, este reconocerá un ingreso por la amortización del pasivo diferido y, adicionalmente, reconocerá un ingreso por los recursos a recibir del concesionario mediante un débito en la subcuenta 132301 Derechos de explotación de la cuenta 1323 ACUERDOS DE CONCESIÓN y un crédito en la subcuenta 480901 Derechos de explotación a favor del concedente de la cuenta 4809 ACUERDOS DE CONCESIÓN.

3. ¿Cuál es la afectación contable producto del contrato de concesión?

Para tal efecto debe tenerse en cuenta lo indicado en la respuesta a la pregunta No 1.

CONCEPTO No. 20182000064161 DEL 07-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos entregados en administración a través de convenios de asociación con entidades sin ánimo de lucro.

Doctora
LUZ MYRIAM ENRIQUEZ GUAVITA
Coordinadora Grupo de Gestión Financiera
Parques Nacionales Naturales de Colombia
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2018550004579-2, del 13 de noviembre de 2018, en la cual solicita concepto sobre el

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1368

Compilación a 31 de diciembre de 2018

procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración en lo relacionado con convenios de asociación con entidades sin ánimo de lucro reglamentadas en el Decreto 092 de 2017, teniendo en cuenta las modificaciones incluidas en el catálogo de cuentas incorporadas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

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

CONSIDERACIONES

De acuerdo con el inciso segundo del artículo 355 de la Constitución Política, “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”.

En consonancia, el Gobierno Nacional a través del Departamento Nacional de Planeación, expide el Decreto 092 de 2017, por el cual se reglamenta la contratación con entidades privadas sin ánimo de lucro a la que hace referencia el inciso segundo del artículo 355 de la Constitución Política.

El artículo 2 de dicho Decreto, que trata sobre la procedencia de la contratación con entidades privadas sin ánimo de lucro y de reconocida idoneidad, estableció que “Las Entidades Estatales del Gobierno nacional, departamental, distrital y municipal pueden contratar con entidades privadas sin ánimo de lucro y de reconocida idoneidad en los términos del artículo 355 de la Constitución Política y del presente decreto, siempre que el Proceso de Contratación reúna las siguientes condiciones:

6. Que el objeto del contrato corresponda directamente a programas y actividades de interés público previstos en el Plan Nacional o seccional de Desarrollo, de acuerdo con el nivel de la Entidad Estatal, con los cuales esta busque exclusivamente promover los derechos de personas en situación de debilidad manifiesta o indefensión, los derechos de las minorías, el derecho a la educación, el derecho a la paz, las manifestaciones artísticas, culturales, deportivas y de promoción de la diversidad étnica colombiana;

7. Que el contrato no comporte una relación conmutativa en el cual haya una contraprestación directa a favor de la Entidad Estatal, ni instrucciones precisas dadas por esta al contratista para cumplir con el objeto del contrato; y

8. Que no exista oferta en el mercado de los bienes, obras y servicios requeridos para la estrategia y política del plan de desarrollo objeto de la contratación, distinta de la oferta que hacen las entidades privadas sin ánimo de lucro; o que, si existe, la contratación con entidades privadas sin ánimo de lucro represente la optimización de los recursos públicos

en términos de eficiencia, eficacia, economía, y manejo del Riesgo. En los demás eventos, la Entidad Estatal deberá aplicar la Ley 80 de 1993, sus modificaciones y reglamentos. (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, mediante la Resolución 533 de 2015, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

La Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores de dicho Marco Normativo, en su numeral 4.1. Políticas contables, señala que “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).

Adicionalmente, la CGN incorporó, mediante la Resolución 620 de 2015, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

En dicho catálogo de cuentas, la descripción de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN señala que esta “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” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, la descripción de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR señala que “Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la entidad por concepto de los recursos que debe entregar sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, los cuales están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico” (Subrayado fuera del texto).

De igual forma, la descripción de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR la define como “...el valor de las obligaciones contraídas por la entidad, en desarrollo de sus actividades, diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores”.

En ese mismo sentido, la descripción de la cuenta 5424-SUBVENCIONES establece que “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, la CGN expidió la Resolución 386 del 3 de octubre de 2018, “Por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo”

En el párrafo 1 del artículo 5° de dicha Resolución se señala que “El procedimiento contable que se desarrolla a continuación, aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos a terceros para su administración, así como a las entidades de gobierno que los reciben en administración” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, el párrafo 3 del artículo 5° establece que “Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan a una sociedad fiduciaria o a otra entidad, con el propósito de que esta cumpla una finalidad específica” (Subrayado fuera del texto).

Según el numeral 1 del artículo 5° “Las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria a través de encargos fiduciarios, fiducia pública o fiducia mercantil.

Cuando los recursos administrados sean controlados por varias entidades, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad en el negocio fiduciario.” (Subrayado fuera del texto). Posteriormente, el procedimiento desarrolla los registros contables para cada uno de estos escenarios.

Es así como, en el numeral 1.1 Encargos Fiduciarios o fiducia pública señala que “En el encargo fiduciario, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados a dicho negocio, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria” (Subrayado fuera del texto).

El numeral 1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad de gobierno, establece que “Cuando la entidad que controla los recursos los entregue a otra entidad de gobierno para que esta última los administre a través de un encargo fiduciario, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho directamente recaudado por la entidad que actuará como fideicomitente.

(...)

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la constitución del encargo fiduciario, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

En los casos en los que los recursos se giren directamente al encargo fiduciario, la entidad que actúa como fideicomitente registrará el desembolso directamente en las cuentas de orden. Por su parte, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho recaudado.

(...)

La entidad que actúa como fideicomitente reportará, a la entidad que controla los recursos, la información que reciba de la fiduciaria sobre la gestión de los mismos. Con esta información, la entidad que controla los recursos aplicará lo establecido en los numerales anteriores del presente procedimiento, en lo relacionado con encargos fiduciarios o fiducia pública” (Subrayado fuera del texto).

En ese mismo sentido, en lo relacionado con los patrimonios autónomos constituidos a través de fiducia mercantil, el numeral 1.2.5. Patrimonio autónomo constituido a través de otra entidad de gobierno, establece que “Cuando la entidad que controla los recursos los entregue a otra entidad de gobierno para que esta última los administre a través de un patrimonio autónomo, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho directamente recaudado por la entidad que actuará como fideicomitente.

(...)

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la constitución del patrimonio autónomo, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

En los casos en los que los recursos se giren directamente al patrimonio autónomo, la entidad que actúa como fideicomitente registrará el desembolso en las cuentas de orden. Por su parte, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho recaudado.

La entidad que actúa como fideicomitente reportará a la entidad que controla los recursos la información que reciba de la fiduciaria sobre la gestión de los mismos. Con esta información, la entidad que controla los recursos atenderá lo establecido en los otros numerales relacionados con fiducia mercantil que le sean aplicables.

Por otra parte, el primer párrafo del numeral 3 Recursos entregados en administración a otras entidades públicas, establece que “Los recursos entregados en administración a otras entidades son aquellos que se entregan a una entidad pública, distinta de una sociedad fiduciaria o tesorería centralizada, para que los administre y desarrolle la finalidad específica, destinando tales recursos junto con sus respectivos ingresos, si los hay, al cumplimiento de una finalidad señalada”.

Adicionalmente, el párrafo 3 del mismo numeral, establece que “En los recursos entregados en administración a otras entidades públicas, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad” (Subrayado fuera del texto).

Posteriormente, en el numeral 3.1 Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones, se establece que “Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración a otras entidades, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, la subcuenta de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR, cuando los recursos entregados en administración se originen en préstamos concedidos a la entidad, o la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR, cuando los recursos se originen en el recaudo de derechos.

(...)

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...)

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

(...)

Con el pago de las obligaciones, la entidad que controla los recursos 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 o la subcuenta correspondiente a Recursos entregados en administración de las cuentas 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO (...)” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

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

Teniendo en cuenta que en la Resolución 386 de 2018, por la cual se incorpora el procedimiento de recursos entregados en administración en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, no se señala de manera explícita el tratamiento contable en los casos en los que una entidad entrega los recursos a una entidad privada diferente de una sociedad fiduciaria, y que, de acuerdo con la Norma de políticas contables, la entidad podrá aplicar políticas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares, se considera que la entidad puede aplicar los criterios establecidos en el procedimiento siempre que sea pertinente y que estos no se encuentren regulados en otra disposición emitida por la CGN.

Por otra parte, dado que la figura de convenio no se encuentra definida con claridad dentro de la regulación vigente, se deberá evaluar las condiciones existentes para la constitución de contratos, sobre la cual habrá que contemplar los términos pactados en los mismos. Por lo anterior, el reconocimiento contable de los contratos o convenios realizados con entidades privadas sin ánimo de lucro, dependerá de las condiciones establecidas en el convenio y el rol que Parques Nacionales Naturales de Colombia asuma dentro del contrato.

En ese sentido, si el convenio o contrato que se firma con la entidad privada sin ánimo de lucro, se realiza con el propósito de que esta última cumpla con su funcionamiento o con la ejecución de proyectos propios de esa entidad, Parques Nacionales de Colombia registrará el giro de los recursos debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditando la subcuenta 240206-Subvenciones por programas con otros sectores de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Por otra parte, si el convenio o contrato realizado se realiza con la intención de que la entidad privada sin ánimo de lucro preste un servicio a la empresa Parques Nacionales, esta última debitará la subcuenta de la cuenta que corresponda al gasto y acreditará la

subcuenta de la cuenta por pagar, que correspondan a la naturaleza del servicio recibido por parte de la entidad privada sin ánimo de lucro.

Ahora bien, si los recursos en efectivo entregados por Parques Nacionales Naturales de Colombia son para la ejecución de programas propios del Parque por parte de la entidad privada sin ánimo de lucro, Parques Nacionales debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, la subcuenta de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR, cuando los recursos entregados en administración se originen en préstamos concedidos a la entidad, o la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR, cuando los recursos se originen en el recaudo de derechos.

Si el convenio o contrato establece que la administración de los recursos se realizará a través de encargos fiduciarios, con el giro de los recursos al encargo fiduciario, Parque Nacionales debitará la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, la subcuenta de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR, cuando los recursos entregados en administración se originen en préstamos concedidos a la entidad, o la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR, cuando los recursos se originen en el recaudo de derechos. La entidad privada sin ánimo de lucro reportará, a Parque Nacionales, la información que reciba de la fiduciaria sobre la gestión de los mismos y con esta información, Parques Nacionales reconocerá los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados según sea el caso. La medición posterior del activo generado se realizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por otra parte, si el convenio o contrato establece que la administración de los recursos se realizará a través de patrimonios autónomos, con el giro de los recursos al patrimonio, Parque Nacionales debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. La entidad privada sin ánimo de lucro reportará, a Parque Nacionales, la información que reciba de la fiduciaria sobre la gestión de los mismos y con esta información, Parques Nacionales actualizará el valor del derecho en fideicomiso conforme a lo establecido en el numeral 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios del procedimiento de recursos entregados en administración.

Es importante tener en cuenta que en el caso que los recursos sean controlados por varias entidades, el registro contable se realizará con la parte de los recursos que controle la entidad, independientemente de que sean administrados por la entidad privada sin ánimo de lucro, un encargo fiduciario o un patrimonio autónomo.

CONCEPTO No. 20182000065111 DEL 17-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para el reconocimiento y registro de software contable.

Doctor

LUIS MARTÍN QUIÑONES VARGAS

Asesor contable externo

Asociación de Municipios del Departamento del Caquetá

Florencia - Caquetá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2018550004566-2, del 09 de noviembre de 2018, en la cual solicita concepto sobre los siguientes interrogantes:

1. ¿El software contable es o no objeto de depreciación?
2. ¿Cuál es el método de valoración?
3. En caso de no valorarse, ¿Cómo se procede con las actualizaciones que se realizan?
4. ¿Cuál es el tiempo de este software si éste depende exclusivamente de la empresa desarrolladora del software?
5. Si se contratan actualizaciones, ¿el valor pagado por ellas se deben adicionar al valor residual o a su valoración?

Lo anterior teniendo en cuenta que, en comunicación telefónica del día 11 de diciembre de 2018, con el doctor Luis Martín Quiñones, se aclaró que las actualizaciones a las que se

refiere la consulta se realizan con el fin de dar nuevas funciones y mejoras al software, así como soporte técnico por parte del desarrollador.

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

CONSIDERACIONES

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 (modificada por la Resolución 693 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

El artículo 4 de dicha Resolución, estableció el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades De Gobierno y señaló que “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 periodo, las entidades formularan y ejecutaran, 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 cargara en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación.

(...)

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).

En ese sentido, con el fin de facilitar la implementación del Nuevo Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, la CGN expidió el Instructivo 002 del 08 de octubre de 2015, el cual señaló 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).

Posteriormente, la CGN emitió la Resolución 693 de 2016, cuyo artículo 2 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.

Ahora bien, en el numeral 6.2.4 Reconocimiento de gastos y costos, del Marco Conceptual para entidades de gobierno, se establece que “Si el potencial de servicio de un activo o los beneficios económicos que provienen del mismo cubren más de un periodo contable, los costos y gastos se reconocerán utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es necesario para el reconocimiento de los costos y gastos relacionados con el uso de activos, tales como propiedades, planta y equipo e intangibles. En estos casos, el costo o gasto correspondiente se denomina depreciación o amortización”.

Por su parte, el párrafo 1 de la Norma de Activos intangibles, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala que “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”.

Adicionalmente, el párrafo 4 de dicha norma, señala que “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”.

Así mismo, el párrafo 11 de la misma norma, señala que “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” (Subrayado fuera del texto).

De acuerdo con el párrafo 12 del numeral 15.2 Medición inicial, “los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de la forma en que se obtenga el intangible” y para el caso particular de los activos intangibles adquiridos, el párrafo 13 señala que “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” (Subrayado fuera del texto).

En cuanto a la medición posterior, el numeral 15.3 de la Norma de Activos intangibles, establece que:

“

6. 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.
7. 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.
8. La amortización acumulada de un activo intangible estará en función del valor residual, la vida útil y el método de amortización.
9. 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.

10. 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.
11. 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.
12. 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.
13. 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.
14. 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.

15. 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.
16. 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” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, la CGN incorporó, mediante la Resolución 620 de 2015, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

En la descripción de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR), contenida dentro de dicho catálogo, se establece que “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”. Dicha cuenta contempla de su estructura la subcuenta 197508-Softwares, en la que se registrarían todos aquellos “software” que sean considerados como activos intangibles.

Y en ese mismo sentido, la descripción de la cuenta 5366-AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES señala que “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”. De igual forma, dentro de la estructura de la cuenta se encuentra la subcuenta 536606-Softwares en la que se registrará el gasto por la depreciación de dicho activo intangible.

CONCLUSIONES

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

Inicialmente es importante precisar que, de acuerdo con el cronograma establecido para la implementación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el primer periodo de aplicación para las entidades que se encuentran bajo el ámbito de dicho Marco comprende el periodo entre 1º de enero y 31 de diciembre de 2018.

Por otra parte, el instructivo 002 de 08 de octubre de 2018, se emitió con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, 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 instructivo y que deban considerarse para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición.

Dado lo anterior, durante el primero periodo de aplicación, la entidad deberá observar lo establecido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y se apoyará por lo señalado en el instructivo únicamente durante este periodo, por lo que en adelante sólo aplicará lo establecido en el Marco Normativo.

Ahora bien, respecto a las preguntas planteadas, se concluye lo siguiente:

1. **¿El software contable es o no objeto de depreciación?**
4. **¿Cuál es el tiempo de este software si éste depende exclusivamente de la empresa desarrolladora del software?**

En el caso de los software contables, la empresa deberá evaluar si cumplen con las características definidas para los activos intangibles, es decir, si son bienes identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, y que no espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad por lo que se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

Si una vez realizado el análisis, se concluye que el software contable no cumple con las características de los activos intangibles, la empresa deberá reconocer un gasto registrando la subcuenta 511165-Intangibles de la cuenta 5111-GENERALES y acreditando la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Por otra parte, si como resultado de la evaluación la entidad concluye que el software contable cumple con las características de un activo intangible, la entidad lo reconocerá como tal en la cuenta del activo y, posteriormente, deberá reconocer los gastos

relacionados con su uso mediante el cálculo de amortización en los términos que se establecen en la Norma de Intangibles.

Según lo establecido en dicha norma, con posterioridad al reconocimiento, el software deberá ser medido por el costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. También define la amortización como la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil, siendo el valor amortizable, el costo del activo menos su valor residual.

Dado lo anterior, la amortización acumulada de un software estará en función del valor residual, la vida útil y el método de amortización, por lo que la entidad deberá realizar el cálculo del valor residual del software tomando como referencia el valor de mercado o el compromiso adquirido con un tercero, si no existirá alguno de estos dos referentes, se asumirá que el valor residual es igual a cero.

En cuanto a la vida útil, dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al software, y se determinará en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar este activo. En caso de no ser posible hacer una estimación fiable de la vida útil del software, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

No obstante lo anterior, se debe tener en cuenta que 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.

Otros aspectos a tener en cuenta, son el hecho de que 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; y adicionalmente, que 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 de acuerdo con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

2. ¿Cuál es el método de valoración?

3. En caso de no valorarse, ¿Cómo se procede con las actualizaciones que se realizan?

5. Si se contratan actualizaciones, ¿el valor pagado por ellas se deben adicionar al valor residual o a su valoración?

Frente a la medición inicial de los activos intangibles, de acuerdo con lo establecido en la Norma de activos intangibles, se dice que serán medidos al costo, y adicionalmente, la norma señala que 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.

Es importante tener en cuenta que 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.

Dado lo anterior, la entidad deberá determinar si las actualizaciones que se realizan pueden ser tratadas como adiciones y mejoras, en cuyo caso se reconocerán como mayor valor del activo. Por otra parte, si la entidad determina que tales actualizaciones no aumentan la vida útil del activo, amplían su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios, o reducen significativamente los costos, deberán reconocerse como un gasto.

CONCEPTO No. 20182000065071 DEL 17-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Activos Patrimonio
	SUBTEMAS	Procedimiento para dar de baja bienes muebles inservibles o en desuso.

Doctor
HENRY VALLEJO
Jefe Administrativo
Agencia De Desarrollo Rural (ADR)
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004789-2 del 26 de noviembre, en la cual formula la siguiente consulta

“Solicito concepto con respecto a la baja de algunos elementos que no se encontraron en físico en la entrega que a través de resoluciones hizo el extinto INCODER a la entidad que fue escogida para la liquidación que fue el PAR (Patrimonio Autónomo de Remanentes) y por parte de esta a la ADR (Agencia de Desarrollo Rural) de los mismos.

Es importante anotar que la materialidad de dichos bienes no representa ni el 1% del total de la propiedad planta y equipo de la Agencia.

Además de lo anterior es de aclarar que se oficio al PAR y su respuesta es que desconocen donde se encuentran los mismos y el más alto porcentaje de ellos correspondía según listados a muebles en desuso y en mal estado.

El concepto que necesitamos es muy importante para dar de baja dichos bienes que no fueron encontrados en la Unidad Técnica Territorial y en sede central. “

En los siguientes términos se resuelve la consulta

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, 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. (...)

Igualmente, las normas contenidas en la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos (...) Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

Por su parte, el Instructivo 002 de 2015 que dicta instrucciones para la transición al Marco Normativo para entidades de gobierno señala:

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 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.

Los ajustes surgidos por correcciones de errores de periodos anteriores a la fecha de transición que generen impacto patrimonial afectarán la cuenta Capital Fiscal.

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. (...)

Así mismo, el Procedimiento para la evaluación del Control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, y sus modificaciones, establece:

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en

los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

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

Bienes y Derechos

a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
(...)

Ahora bien, la norma de Corrección de errores contenida en el citado nuevo Marco Normativo dispuesto como anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, dispone lo siguiente:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este.

En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que desde el momento de la entrega de los bienes por parte del PAR, le correspondía a la Agencia efectuar la verificación física de los bienes y al no encontrar evidencia de la existencia no debió incorporarse en la contabilidad.

En consecuencia, tratándose de bienes sujetos a depuración existentes a 31 de diciembre de 2017, la entidad tenía la obligación de efectuar la baja en cuentas, atendiendo a lo regulado en la Resolución N° 357 de 2008 sobre el saneamiento contable permanente, en procura de garantizar la sostenibilidad de la información financiera de cara al cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, y con miras a garantizar que los saldos de las propiedades, planta y equipo cumplieran con los criterios de reconocimiento bajo el Nuevo marco normativo para entidades de gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

Dado que la entidad en el año 2017 omitió la aplicación del procedimiento para el saneamiento de los elementos planteados en la consulta, a partir del 1 de enero de 2018, en caso de requerirse la baja en cuentas, por razones justificadas de saneamiento contable, la Entidad deberá atenerse a lo dispuesto en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, y en especial de su numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible, expedido por la CGN mediante la Resolución N° 193 de 2016.

Para efectos del registro contable la baja en cuentas deberá efectuarse aplicando lo dispuesto en el capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, retirando de la contabilidad los activos por su valor en libros, disminuyendo el valor de la subcuenta que identifique el bien y su respectiva depreciación, con contrapartida en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En los estados financieros del año 2018 la entidad deberá efectuar las revelaciones pertinentes a la omisión de los registros bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente y la respectiva corrección en el año 2018 a la luz del nuevo Marco normativo.

Se precisa que, aunque la norma de corrección de errores señala que se deben reexpresar los estados financieros cuando el error es considerado material, para las entidades de gobierno, dicha reexpresión no procederá en errores corregidos durante el 2018 por cuanto no se cuenta con estados financieros comparativos anteriores preparados y presentados bajo el nuevo marco normativo.

CONCEPTO No. 20182000065121 DEL 17-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos entregados en administración a otras entidades públicas.

Doctor

JAIRO FONSECA GONZÁLEZ

Contador General

Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria - AGROSAVIA

Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2018550004509-2, del 08 de noviembre de 2018, en la cual solicita concepto sobre los siguientes temas:

“Una vez consultado el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, emitido por la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante Resolución No. 386 el 3 de octubre del presente año, nos surgen las siguientes inquietudes respecto al punto 3: Recursos entregados en administración a otras entidades públicas, a las cuales pedimos por favor respuesta cuando los hechos económicos no están inmersos en un mandato:

Pregunta 1:

En el término “entidades públicas” ¿se pueden incluir todas las entidades de gobierno y empresas públicas cobijadas por el Régimen de Contabilidad Pública?

Pregunta 2:

- a) ¿Cuál sería el procedimiento para una entidad pública cuando recibe recursos en administración de una entidad privada?
- b) ¿Cuál sería el procedimiento para una entidad pública cuando entrega recursos a una entidad privada?
- c) Con base en la respuesta a los literales a y b de la presente pregunta, en el caso que cada entidad de gobierno o empresa pública deba definirlo a través de sus políticas de operación, ¿estas políticas de operación deben copiar los lineamientos dados en el citado Procedimiento?

Pregunta 3:

- a) Cuando una entidad de gobierno recibe recursos en administración de una entidad pública, y la entidad que ejecuta (la que administra) adquiere en nombre propio bienes, servicios o contrata personal, ¿cuál entidad debe registrar el pasivo asumido frente a terceros por dicha adquisición de bienes, servicios o contratación (la causación)?
- b) Con base en la respuesta al literal a. de la pregunta 3., si la entidad que registra es la que recibe en administración, ¿se podrían disminuir las respectivas subcuentas de la cuenta 2902 contra la subcuenta y cuenta respectivas de los grupos 24 o 25?

Pregunta 4:

- a) ¿Cuál entidad (entre la que entrega o controla y la que ejecuta o administra) debe registrar los impuestos asumidos o retenidos en la adquisición de bienes y servicios inmersos en la ejecución de los recursos?, esto cuando la entidad que ejecuta o administra hace estas adquisiciones a nombre propio.
- b) Similar a lo anterior, ¿cuál entidad debe registrar los aportes parafiscales y de seguridad social inmersos en la contratación de personal para dar alcance a lo pactado en la entrega de los recursos?, esto cuando la entidad que ejecuta o administra contrata el personal a nombre propio.

Pregunta 5:

- a) Cuando en un contrato se pacta la construcción, ensamble o desarrollo de bienes tangibles o intangibles ¿Cuál entidad (entre la que entrega o controla y la que ejecuta o administra) y cómo se deben registrar los activos en proceso de transformación?, esto cuando la entidad que entrega los recursos tendrá control futuro sobre los activos una vez terminados, y la entidad que administra contrata y hace adquisiciones a nombre propio.
- b) En otro sentido, ¿cuál entidad y cómo se deben registrar los activos en proceso de transformación y los adquiridos cuando la entidad que recibe los recursos tendrá control

futuro sobre los activos adquiridos o una vez terminados, y esta misma contrata y hace adquisiciones a nombre propio?”

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

CONSIDERACIONES

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 628 de 2015 (Modificada por la Resolución 456 de 2017), por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el referente teórico y metodológico de la regulación contable pública, el cual define el alcance del Régimen de Contabilidad Pública y sirve de base para desarrollar este instrumento de normalización y regulación, en el contexto de la convergencia hacia estándares internacionales de información financiera.

En el párrafo 69 del numeral 4 del Referente teórico y metodológico, que hace referencia a las entidades contables públicas, se estableció que “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”. (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, el párrafo 85 del Referente teórico y metodológico, estableció que “A partir de la caracterización del sector público colombiano, en lo relacionado con el entorno económico, se identifica que las entidades del sector público, de acuerdo con la continuidad en el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, pueden clasificarse como entidad o negocio en marcha o como entidad en liquidación. Adicionalmente, de acuerdo con su función económica, la entidad o negocio en marcha puede catalogarse como entidad de gobierno o como empresa”. (Subrayado fuera del texto).

Mediante la Resolución 533 de 2015, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

En el numeral 6.2.3. Reconocimiento de ingresos del Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, se establece que “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”.

Así mismo, la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación señala 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 que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido...” (Subrayado fuera del texto)

En ese sentido, el numeral 1.3 Transferencias de la norma mencionada anteriormente, establece 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, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones” (Subrayado fuera del texto) y así mismo, indica que “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” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores en su numeral 4.1. Políticas contables, señala que “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).

Adicionalmente, la CGN incorporó, mediante la Resolución 620 de 2015, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

En dicho catálogo de cuentas, la descripción de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN señala que esta “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” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, la descripción de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS establece que “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” (Subrayado fuera del texto).

Y en ese mismo sentido, la descripción de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS señala que “Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación a otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, 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” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, la CGN expidió la Resolución 386 del 3 de octubre de 2018, “Por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo”

En el párrafo 1 del artículo 5° de dicha Resolución se señala que “El procedimiento contable que se desarrolla a continuación, aplica a las entidades de gobierno para el registro de los

hechos económicos derivados de la entrega de recursos a terceros para su administración, así como a las entidades de gobierno que los reciben en administración” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, el párrafo 3 del artículo 5° establece que “Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan a una sociedad fiduciaria o a otra entidad, con el propósito de que esta cumpla una finalidad específica” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, el primer párrafo del numeral 3 Recursos entregados en administración a otras entidades públicas, establece que “Los recursos entregados en administración a otras entidades son aquellos que se entregan a una entidad pública, distinta de una sociedad fiduciaria o tesorería centralizada, para que los administre y desarrolle la finalidad específica, destinando tales recursos junto con sus respectivos ingresos, si los hay, al cumplimiento de una finalidad señalada” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, el párrafo 3 del mismo numeral, establece que “En los recursos entregados en administración a otras entidades públicas, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad” (Subrayado fuera del texto).

Posteriormente, en el numeral 3.1 Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones, se establece que “Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración a otras entidades, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, la subcuenta de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR, cuando los recursos entregados en administración se originen en préstamos concedidos a la entidad, o la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR, cuando los recursos se originen en el recaudo de derechos.

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...)

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

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y, adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Con el pago de las obligaciones, la entidad que controla los recursos 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 o la subcuenta correspondiente a Recursos entregados en administración de las cuentas 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

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

Pregunta 1:

En el término “entidades públicas” ¿se pueden incluir todas las entidades de gobierno y empresas públicas cobijadas por el Régimen de Contabilidad Pública?

En principio, el término “entidades públicas” comprende tanto las entidades de gobierno como las empresas públicas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública. Ahora bien, dentro del contexto del numeral 3 Procedimiento contable para el

registro de los recursos entregados en administración, del artículo 5 de la Resolución 386 de 2018, deben tenerse en cuenta las siguientes precisiones:

De acuerdo con lo señalado en el primer párrafo del numeral 3 Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, dichos recursos son aquellos que son entregados a una entidad pública distinta de una sociedad fiduciaria o tesorería centralizada, sin hacer precisión de que dicha entidad sea una entidad de gobierno o una empresa pública. Y en ese mismo sentido, la descripción de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN plantea que estos recursos son los entregados en efectivo a entidades distintas de las fiduciarias.

Por lo anterior, se debe tener en cuenta que según la caracterización realizada por el Referente teórico y metodológico, las entidades del sector público, dada su función económica, pueden catalogarse como entidad de gobierno o como empresa, de tal forma que en el contexto de lo establecido por el numeral 3 Recursos entregados en administración a otras entidades públicas, del Procedimiento de Recursos Entregados en Administración, se deberá entender que dicha norma hace referencia a los recursos en efectivo entregados en administración tanto a entidades de gobierno como empresas públicas que se encuentren bajo el RCP.

Pregunta 2:

- a) ¿Cuál sería el procedimiento para una entidad pública cuando recibe recursos en administración de una entidad privada?
- b) ¿Cuál sería el procedimiento para una entidad pública cuando entrega recursos a una entidad privada?
- c) Con base en la respuesta a los literales a y b de la presente pregunta, en el caso que cada entidad de gobierno o empresa pública deba definirlo a través de sus políticas de operación, ¿estas políticas de operación deben copiar los lineamientos dados en el citado Procedimiento?

El procedimiento contable para los recursos entregados en administración, aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos a terceros para su administración, así como a las entidades de gobierno que los reciben en administración, y en ese sentido, se entiende que los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan a una sociedad fiduciaria o a otra entidad, con el propósito de que los administre y cumpla una finalidad específica.

Teniendo en cuenta que dentro del procedimiento no se señala de manera explícita el tratamiento contable en los casos en los que una entidad recibe o entrega los recursos a una entidad privada diferente de una sociedad fiduciaria, y que, de acuerdo con la Norma de políticas contables, la entidad podrá aplicar políticas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares, la entidad puede aplicar los criterios establecidos en el procedimiento, para aquellos casos no contemplados en la Resolución 386 de 2018, siempre que sea pertinente y que estos no se encuentren regulados en alguna otra disposición emitida por la CGN.

Preguntas 3.a, 3.b y 5.a:

- 3.a Cuando una entidad de gobierno recibe recursos en administración de una entidad pública, y la entidad que ejecuta (la que administra) adquiere en nombre propio bienes, servicios o contrata personal, ¿cuál entidad debe registrar el pasivo asumido frente a terceros por dicha adquisición de bienes, servicios o contratación (la causación)?
- 3.b Con base en la respuesta al literal a. de la pregunta 3., si la entidad que registra es la que recibe en administración, ¿se podrían disminuir las respectivas subcuentas de la cuenta 2902 contra la subcuenta y cuenta respectivas de los grupos 24 o 25?
- 5.a Cuando en un contrato se pacta la construcción, ensamble o desarrollo de bienes tangibles o intangibles ¿Cuál entidad (entre la que entrega o controla y la que ejecuta o administra) y cómo se deben registrar los activos en proceso de transformación?, esto cuando la entidad que entrega los recursos tendrá control futuro sobre los activos una vez terminados, y la entidad que administra contrata y hace adquisiciones a nombre propio.

Conforme a lo establecido en el procedimiento, en el caso de los recursos entregados en administración a otras entidades públicas, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, el procedimiento se aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

En ese sentido, cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración a otras entidades, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, la subcuenta de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR, cuando los recursos entregados en administración se originen en préstamos concedidos a la entidad, o la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR, cuando los recursos se originen en el recaudo de derechos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

A su vez, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y, adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Cuando la entidad que administra los recursos realice el pago de obligaciones, la entidad que controla los recursos 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. Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

No obstante lo anterior, según lo pactado entre la entidad que controla los recursos y la entidad que los administra, se pueden presentar casos en los que la entidad que administra se vea precisada a reconocer los pasivos derivados de la administración de los recursos, en razón a que efectúa las adquisiciones a nombre propio, de tal forma que esta última debitará la subcuenta 138417-Eschema de cobro de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta de la cuenta que corresponda al pasivo en el que la entidad incurra. Por su parte, la entidad que controla los recursos deberá registrar el gasto debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el gasto en el que se incurrió por la administración del recurso y acreditará la subcuenta 249011-Esquemas de pago de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Posteriormente, con el pago del pasivo la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo originado y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y adicionalmente, debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 138417-Esquema de cobro de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. En el caso de la entidad que controla los recursos, con el pago del pasivo, esta debitará la subcuenta 249011-Esquemas de pago de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Pregunta 5.b:

- (a) En otro sentido, ¿cuál entidad y cómo se deben registrar los activos en proceso de transformación y los adquiridos cuando la entidad que recibe los recursos tendrá control futuro sobre los activos adquiridos o una vez terminados, y esta misma contrata y hace adquisiciones a nombre propio?

Durante el proceso de transformación o adquisición del activo, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, la subcuenta de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR, cuando los recursos entregados en administración se originen en préstamos concedidos a la entidad, o la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR, cuando los recursos se originen en el recaudo de derechos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. La medición posterior del activo generado se realizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

A su vez, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES

FINANCIERAS y, adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Cuando la entidad que recibe los recursos obtenga el control sobre los activos construidos o adquiridos, los registrará debitando la subcuenta de la cuenta que corresponda al activo según su naturaleza y acreditando la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Mientras que la entidad que entrega los recursos los registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditando la subcuenta de la cuenta que represente el activo según su naturaleza.

Pregunta 4:

- ¿Cuál entidad (entre la que entrega o controla y la que ejecuta o administra) debe registrar los impuestos asumidos o retenidos en la adquisición de bienes y servicios inmersos en la ejecución de los recursos?, esto cuando la entidad que ejecuta o administra hace estas adquisiciones a nombre propio.
- Similar a lo anterior, ¿cuál entidad debe registrar los aportes parafiscales y de seguridad social inmersos en la contratación de personal para dar alcance a lo pactado en la entrega de los recursos?, esto cuando la entidad que ejecuta o administra contrata el personal a nombre propio.

Conforme a lo establecido en el procedimiento, en el caso de los recursos entregados en administración a otras entidades públicas, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, el procedimiento se aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

Por lo anterior, se deberá entender que la entidad que controla los recursos debe registrar los impuestos asumidos o retenidos en la adquisición de bienes y servicios inmersos en la ejecución de los recursos, así como los aportes parafiscales y de seguridad social inmersos en la contratación de personal para dar alcance a lo pactado en la entrega de los recursos.

Sin embargo, las entidades deberán revisar lo pactado en los contratos o convenios de administración de recursos, de tal forma que se logre identificar los agentes responsables del registro de las obligaciones tributarias o de los aportes laborales que se desprendan de la administración de los mismos.

CONCEPTO No. 20182000076241 DEL 26-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno.
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Depreciación, deterioro y amortización de bienes entregados en concesión.

Doctora
SARA SANDOVNIK MORENO
Vicepresidente de Desarrollo Organizacional
Coljuegos
Ciudad.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004936-2, del día 10 de diciembre de 2018, mediante la cual manifiesta que Coljuegos tiene suscrito un contrato de concesión con la firma privada IGT Juegos S.A.S - Baloto, para implementar y operar a nivel nacional el juego de suerte y azar de la modalidad novedoso de tipo Lotto en línea, denominado Baloto.

En el referido contrato, se entregan en concesión terminales de Baloto, compuestas por un software y un hardware, los cuales son necesarios para cumplir con el objeto del contrato, sin embargo, la compra de los mismos, la obligación de mantenerlos en buen estado y funcionamiento, además de la obligación de reversarlos al final del contrato, son responsabilidades del concesionario.

De conformidad con lo anterior solicita concepto sobre el tratamiento contable de estos bienes concedidos, considerando que la depreciación y la amortización están afectando negativamente los estados financieros de Coljuegos, situación que en el marco del contrato, es responsabilidad del Concesionario la operación de estos bienes.

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

CONSIDERACIONES:

La Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, contenida en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017 define un acuerdo de concesión como: “un acuerdo 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...” (Subrayado de texto)

Por su parte, el numeral 1.1 de esta misma Norma establece que la entidad concedente reconoce los activos en concesión en sus estados financieros, 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.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, este mismo numeral precisa que, para el reconocimiento de los activos en concesión, cuya vida útil sea inferior al plazo del acuerdo de concesión, no es obligatorio el cumplimiento del segundo requisito.

Respecto de la medición de estos activos, dicho numeral, establece que 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.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, establece que 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.

Por su parte, los numerales 10.3 y 15.3 de las normas de Propiedades, planta y equipo y Activos intangibles, respectivamente, contenidas en el mismo anexo establecen lo siguiente:

“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...

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...” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES:

Con fundamento en las consideraciones antes señaladas, se concluye que Coljuegos debe reconocer en sus estados financieros los activos adquiridos por el concesionario, toda vez que controla o regula los servicios que debe proporcionar el concesionario con los mismos, los destinatarios o el precio de los mismos, y a su vez, controla cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

En este sentido, Coljuegos registrará los activos adquiridos por el concesionario, por los valores directamente relacionados con la adquisición, incluyendo el margen del operador por tal concepto, de conformidad con los términos del acuerdo y los clasificará como propiedades, planta y equipo o activos intangibles entregados en concesión.

En la medición posterior, Coljuegos reconocerá en el resultado del periodo el gasto por depreciación de los elementos de las propiedades, planta y equipo y amortización de los activos intangibles que fueron adquiridos por el concesionario, así como las pérdidas por deterioro de estos, toda vez que la Entidad debe suministrar información sobre la realidad económica de los bienes en concesión, los cuales a su vez están en función de una actividad reservada a la concedente.

CONCEPTO No. 20182000076261 DEL 26-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Recursos recibidos en Administración

	SUBTEMAS	Registro de recursos recibidos por la entidad ejecutora cuando desde el inicio no se conoce el destinatario final del producto del proyecto.
--	-----------------	--

Doctor

JAIRO FONSECA GONZÁLEZ

Contador General

Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria-AGROSAVIA

Tibaitatá - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550004860-2 del 3 de diciembre de 2018, mediante la cual consulta:

“Agrosavia ejecutará un proyecto con recursos del Sistema General de Regalías, cuyo beneficiario es la Gobernación del Cesar.

Con la asignación de recursos, en el Sistema Presupuestal y Giro de Regalías-SPGR se registró una cuenta por cobrar (en la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-Transferencias por cobrar) contra un ingreso (en la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428- Otras transferencias) con el tercero de la entidad territorial beneficiaria de la regalía. Registro que fue replicado en la contabilidad de Agrosavia, teniendo en cuenta el comprobante generado en el SPGR.

Ante el caso, y observando que el Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías (anexo de la Resolución 470 de 2016) establece que el registro de los recursos recibidos por ejecutores diferentes del beneficiario de la regalía cuando el producto del proyecto no va a ser de la entidad ejecutora o no se ha predeterminado el beneficiario del mismo (numeral 15 del Procedimiento), corresponde a un recurso recibido en administración.

Ante esto, ¿cuál es el registro que Agrosavia debió hacer en su contabilidad financiera en la asignación de los recursos?, posteriormente, ¿cuáles son los registros que se deben hacer en la ejecución de los recursos?”

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

CONSIDERACIONES

La Resolución 470 de 2016, “Por la cual se incorpora, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías”, en el numeral 15. EJECUCIÓN DE PROYECTOS POR UNA ENTIDAD DISTINTA A LA BENEFICIARIA DE LA REGALÍA CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO NO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA O NO SE HA PREDETERMINADO LA ENTIDAD BENEFICIARIA DEL MISMO, señala:

“Cuando con recursos de las regalías se ejecuten proyectos de inversión por parte de una entidad distinta de la entidad beneficiaria de la regalía y se conozca desde el inicio que el producto del proyecto no va a ser de la entidad ejecutora o se desconozca la entidad beneficiaria del mismo, la entidad ejecutora actuará como intermediaria y, por tanto, los recursos que reciba para la ejecución del proyecto se tratarán como recursos en administración. Para tal efecto, se realizarán los siguientes registros contables.

15.1 Traslado de recursos para la ejecución del proyecto

15.1.1 Registros contables en el SGR

Con el giro a la entidad territorial beneficiaria de la regalía, a la entidad ejecutora del proyecto de inversión o al proveedor de los bienes y servicios del proyecto, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

15.1.2 Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía

Con el giro de los recursos a la entidad ejecutora del proyecto, la entidad territorial beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, o la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si los recursos los gira directamente el SGR a la entidad ejecutora del proyecto.

15.1.3 Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto

Por su parte, la entidad ejecutora del proyecto debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

15.2 Rendimientos financieros

15.2.1 Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto

Con el recaudo de los rendimientos, la entidad ejecutora del proyecto debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con el traslado de los rendimientos a la entidad territorial beneficiaria de la regalía, la entidad ejecutora del proyecto debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

15.2.2 Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía

Por su parte, la entidad territorial beneficiaria de la regalía registrará un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 480240-Rendimientos de recursos del Sistema General de Regalías de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Con el traslado de los rendimientos a la entidad territorial beneficiaria de la regalía, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

15.3 Ejecución de los proyectos de inversión

15.3.1 Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto

La entidad ejecutora controlará la ejecución del proyecto en las cuentas de orden 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN o 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, según se trate de activos y gastos, o de pasivos e ingresos.

Adicionalmente, con los pagos efectuados, debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES.

La entidad ejecutora del proyecto de inversión reportará, como mínimo, trimestralmente, la información sobre los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, así como el saldo de los

recursos en administración, para que la entidad territorial beneficiaria los incorpore y/o actualice en su contabilidad.

15.3.2 Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía

Con la información que reporte trimestralmente la entidad ejecutora del proyecto, la entidad territorial beneficiaria de la regalía incorporará y/o actualizará en su contabilidad los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, así como el saldo de los recursos en administración. Para el efecto, aplicará el marco normativo de contabilidad que le corresponda.

Con la información reportada por la entidad ejecutora del proyecto de inversión sobre los pagos efectuados, la entidad territorial beneficiaria de la regalía debitará la cuenta y subcuenta del pasivo a que haya lugar y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Si producto de la ejecución del proyecto se obtienen bienes que deben ser trasladados a otra entidad, aplicará lo dispuesto en el numeral 13 de este procedimiento, en lo que corresponda a entidades de Gobierno.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

En relación con el registro efectuado por esa entidad como ejecutora de un proyecto con recursos de regalías, nos permitimos indicar que el Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías dispone que los recursos de regalías recibidos por las entidades ejecutoras no beneficiarias de las regalías, como tampoco de los bienes adquiridos o formados, se registrarán como Recursos recibidos en Administración, subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN; por su parte, la entidad territorial beneficiaria de las regalías reconocerá un derecho en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Así mismo, se han indicado los registros contables que debe realizar la ejecutora durante el desarrollo del proyecto de inversión señalando que ésta controlará la ejecución del proyecto en las cuentas de orden 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN o 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, según se trate de activos y gastos, o de pasivos e ingresos.

Adicionalmente, con los pagos efectuados, debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES.

La entidad ejecutora del proyecto de inversión reportará, la información sobre los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, así como el saldo de los recursos en administración, para que la entidad territorial beneficiaria los incorpore y/o actualice su contabilidad.

Por lo anterior, corresponde a los administradores del SPGR revisar la parametrización definida en el proceso de automatización, en razón a que los registros contables implementados en el Sistema para este tipo de operaciones no corresponden al procedimiento señalado en la Resolución 470 de 2016, máxime si se tiene en cuenta que la regulación contable es imperativa y los registros contables no pueden terminar condicionados por los desarrollos informáticos.

CONCEPTO No. 20182000062061 DEL 28-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los hechos económicos que surgen del desarrollo de un contrato de concesión cuyo objeto es la financiación, diseño, fabricación, suministro, instalación, reposición y mantenimiento del mobiliario urbano, en el que se pactó una contraprestación a favor de la concedente a cambio del derecho a explotar publicidad exterior visual en los paneles publicitarios ubicados los paraderos públicos.

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 Nº 2018550004219-2 de fecha octubre 19 de 2018, en la que solicita concepto sobre el

Contaduría General de la Nación

*Régimen de
Contabilidad
Pública*

1409

procedimiento contable para el reconocimiento de los hechos económicos que surgen del desarrollo de un Contrato de Concesión No. 001 de 2001 suscrito entre el Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público -DADEP- y la firma Equipamientos Urbanos Nacionales de Colombia S.A.S. EUCOL S.A.S.

El objeto pactado en el contrato es la financiación, diseño, fabricación, suministro, instalación, reposición y mantenimiento del mobiliario urbano, así como una contraprestación a favor del Distrito Capital (DADEP) a cambio del derecho del concesionario de explotar publicidad exterior visual en los paneles publicitarios ubicados en los paraderos dispuestos para el transporte público de pasajeros.

En el texto de la consulta se informa que, de conformidad con lo pactado, al concesionario le corresponde financiar todas las inversiones, costos, gastos y demás erogaciones que se requieran en todo momento, para cumplir con el objeto contractual; en tanto que al DADEP, como entidad concedente, no asumen riesgo alguno por los deberes, derechos y obligaciones que deba asumir el concesionario, lo que significa que este debe asumir la responsabilidad por el daño, deterioro, perjuicios o pérdidas en los bienes que integran la concesión.

Al concesionario, durante el tiempo de la concesión, le corresponde destinar una suma de dinero para el pago del interventor mensualmente, la suma de máxima de \$25.000.000, por concepto de remuneración del interventor. Dicha suma se reajustará anualmente con base en el IPC, certificado por el DANE.

Si la remuneración del Interventor es inferior a \$25.000.000, el valor de la diferencia entre esta suma última y la remuneración pagada al interventor será adicionada a la contraprestación a pagar por el Concesionario al DADEP.

De conformidad con lo pactado, para asegurar el pago mensual al interventor, el concesionario debió celebrar un contrato de fiducia mercantil irrevocable de Administración y Pagos con un patrimonio inicial equivalente a la suma de seis pagos mensuales, abono que deberá ser efectuado cada semestre treinta días, antes de que venza el periodo semestral anterior. En el contrato de fiducia se debió establecer que el DADEP es el beneficiario y, en consecuencia, es quien ordena a la entidad Fiduciaria efectuar pagos.

En cuanto a la remuneración anual a favor del DADEP, se informa que el concesionario se obliga a pagar con destino al DADEP una remuneración anual calculada de la siguiente manera:

La suma de \$1.250 millones de pesos del año 2001 (remuneración original) más \$1.320.000 de pesos del año 2001 por cada uno de los módulos de M-10 instalados de manera adicional más una remuneración variable adicional equivalente al 15% de las ventas brutas que excedieren un valor de \$24.200.000.000 del año 2012.

Considerando lo anterior. Se consulta lo siguiente:

1. ¿Cuál es la afectación contable que debe realizar el DADEP por el Contrato de Fiducia celebrado entre el Concesionario y la Fiduciaria?

2. ¿Cuál es el reconocimiento contable, que debe realizar el DADEP, por la remuneración recibida del concesionario?

3. ¿Cuál es la afectación contable producto del contrato de concesión?

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución 533 de 2015, en el numeral 6.1.1 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera, dispuesto como anexo a la Resolución 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. (...)”

Respecto del costo como criterio de medición de los activos, el numeral 6.3.4.1. señala lo siguiente:

“(...). Por el contrario, el valor de un activo se puede incrementar para reflejar el costo de adiciones y mejoras.

El costo, como criterio de medición de los servicios, refleja el valor de los recursos empleados (activos adquiridos o desarrollados) que se consumen en la prestación de los servicios. El costo, generalmente, proporciona un vínculo directo con las transacciones efectivamente realizadas por la entidad.

(...); pero si un activo es adquirido en una transacción sin contraprestación, el costo no proporcionará información sobre la capacidad de operación; por esta razón, se deben emplear otros criterios para reconocer activos en estas circunstancias.

De otro lado, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, en el Capítulo I Activos, en los

numerales 11.1 y 11.2, referido al reconocimiento y medición inicial de los bienes de uso público, se dispone:

“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.

(...)

4. 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. (...).

5. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. (...).

11. 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.

(...)

11.4. 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.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el numeral 12.1., que hace referencia al reconocimiento de los bienes históricos y culturales, señala:

“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.

(...)

14.4. Reclasificaciones

17. Las reclasificaciones desde y hacia propiedades de inversión se tratarán de la siguiente forma:

18. Para la reclasificación entre propiedades de inversión y propiedades, planta y equipo, el valor en libros del activo en esa fecha será el valor en libros del activo en la nueva clasificación. En consecuencia, la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas no serán eliminadas. A partir de esta fecha, la entidad aplicará los requisitos que la norma correspondiente le exija.

19. Para la reclasificación entre propiedades de inversión e inventarios, el valor en libros del activo en la fecha de reclasificación será el costo del activo en la nueva clasificación. A partir de esta fecha, la entidad aplicará los requerimientos que la norma correspondiente le exija.”
(Subrayados fuera de texto)

De otro lado, las citadas normas que deben aplicar las entidades de gobierno, dispuestas en el anexo de la Resolución Nº 484 de 2017, mediante la cual fueron modificadas las que se anexaron a la Resolución 533 de 2015, en el numeral 1, Capítulo V - Otras Normas, en relación con los acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, que en este caso sería una entidad distrital, señalan lo siguiente:

“1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente, o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado.

2. Los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

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.

(...)

1.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

7. 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.

8. Como contraprestación, de conformidad con los términos del acuerdo, la entidad concedente puede compensar al concesionario por el activo que proporcione o por la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (pasivo financiero) o b) cediendo al concesionario el derecho a obtener ingresos producto de la explotación del activo en concesión o de otro activo generador de ingresos (cesión de derechos de explotación al concesionario).

(...)

1.2.2. Tratamiento contable de cesión de derechos de explotación al concesionario

14. 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.

15. La entidad concedente amortizará el pasivo diferido y reconocerá un ingreso, para lo cual tendrá en cuenta el plazo del acuerdo de concesión. Cuando el plazo corresponda a un periodo fijo de explotación, la amortización del pasivo diferido se realizará, de manera lineal, durante el plazo convenido. Por su parte, cuando el plazo corresponda a un periodo variable de explotación, dado que la finalización del acuerdo de concesión depende de una variable (por ejemplo, nivel de ingresos o kilómetros recorridos), el pasivo diferido se amortizará en función de dicha variable.

1.3. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión

20. (...). Por su parte, si la entidad concedente compensa al concesionario a través de la cesión de los derechos a obtener ingresos por la explotación del activo en concesión o de otro activo que genere ingresos, reconocerá como ingreso únicamente la amortización del pasivo diferido, por tanto, no reconocerá ingresos y gastos generados por la operación y mantenimiento del activo.

21. En los acuerdos de concesión en los cuales se compense al concesionario a través de la cesión de los derechos a obtener ingresos por la explotación del activo en concesión y parte de estos ingresos deban ser transferidos como contraprestación a la entidad concedente, esta reconocerá un ingreso por la amortización del pasivo diferido y, adicionalmente, reconocerá un ingreso por los recursos a recibir del concesionario.

22. En el caso de que los activos en concesión se entreguen únicamente para operación o mantenimiento, se reconocerán los ingresos y gastos asociados en el periodo en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar.

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.

1.5. Reconocimiento o revelación de otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes o derechos

24. La entidad concedente reconocerá o revelará otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes o derechos que surjan de un acuerdo de concesión, de conformidad con las normas de Cuentas por pagar, Provisiones, Pasivos contingentes y Activos contingentes, Cuentas por cobrar, según corresponda.” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, las normas antes citadas, en el Capítulo IV - Ingresos, en el numeral 2.1.3, Ingresos por el uso de activos por parte de terceros, señala lo siguiente:

“2.1.3, Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

10. Se reconocerán como ingresos derivados del uso de activos de la entidad por parte de terceros, los intereses, las regalías o derechos de explotación concedidos, los arrendamientos, y los dividendos o participaciones, entre otros.

11. Los ingresos por el uso de activos por parte de terceros se reconocerán siempre que el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción. (...) (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES:

Según lo señalado en la Norma de concesiones desde la perspectiva de la entidad concedente, podrá considerarse que existe un acuerdo de concesión cuando mediante acuerdo vinculante la entidad concedente los entrega al concesionario para que éste utilice o explote el activo para: (i) proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente, (ii) desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, (iii) se conviene una contraprestación por la inversión que realice el concedente para prestar los servicios, (iv) existe un plazo del acuerdo de concesión, (v) el concesionario utiliza o explota un activo en concesión, para uso privado. Adicionalmente, 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.

Como consecuencia de lo anterior, tratándose de un contrato que conlleva la financiación, diseño, fabricación, suministro, instalación, reposición y mantenimiento del mobiliario urbano, así como una contraprestación a favor del Distrito Capital (DADEP) a cambio del derecho del concesionario de explotar publicidad exterior visual en los paneles publicitarios ubicados los paraderos dispuestos para el transporte público de pasajeros, el tratamiento contable deberá atender lo dispuesto en numeral 1, Capítulo V - Otras Normas, en relación con los acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, de las normas que deben aplicar las entidades de gobierno, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual fueron modificadas las que se anexaron a la Resolución 533 de 2015.

Así las cosas, el procedimiento contable a aplicar será el que se señala a continuación:

1. ¿Cuál es la afectación contable que debe realizar el DADEP por el Contrato de Fiducia celebrado entre el Concesionario y la Fiduciaria?

En principio corresponde al DADEP determinar si el conjunto de elementos que se entregan en concesión cumplen las condiciones para el reconocimiento como activo, para tal efecto deberá realizar los juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo contenidas en el Marco Conceptual, partiendo del hecho que, en efecto, ejerce control sobre los mismos, por tratarse de bienes que le otorgan, entre otros, un derecho ceder el uso para que un tercero preste un servicio y a recibir una corriente de flujos de efectivo.

Para tal efecto, además de considerar la materialidad o importancia relativa de tales bienes basada en la cuantía o magnitud, también se deberá evaluar su materialidad considerando su naturaleza, es decir, su clase o tipo y la función, referida a la destinación o el uso que la entidad asigna al elemento o partida observada.

1.1. Entrega de los bienes cedidos a la entidad concesionaria

Cuando ocurra la cesión de los elementos del contrato al concesionario, el DADEP deberá efectuar la reclasificación correspondiente en la subcuenta 168390 Otras propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1683 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN. El registro se deberá realizar por el valor en libros; es decir, reclasifica el costo, la depreciación acumulada y el deterioro acumulado, cuando se hayan reconocido.

1.2. Reconocimiento de los hechos derivados de la ejecución del acuerdo contractual

En todos los casos, al recibir bienes o elementos contruidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario, lo mismo que las mejoras o rehabilitación a los bienes cedidos al concesionario, el DADEP también reconocerá un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

Como consecuencia de lo anterior, al DADEP le corresponde aplicar el siguiente procedimiento contable:

- a. Reconocer los bienes o elementos contruidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario, lo mismo que las mejoras o rehabilitación a los bienes cedidos al concesionario, siempre que éstos cumplan las condiciones básicas requeridas para su reconocimiento como activos y como contrapartida un pasivo diferido en la subcuenta 299004 Ingreso diferido por concesiones - concedente de la cuenta 2990 OTROS PASIVOS DIFERIDOS por el valor del activo proporcionado
- b. Amortizar el pasivo diferido y reconocer 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, por cuanto la finalización del acuerdo de concesión depende de la misma, el pasivo diferido se amortizará en función de dicha variable.
- c. Dado que en el acuerdo contractual suscrito por el DADEP se estableció que al concesionario se le compensa o remunera a través de la cesión de los derechos a obtener ingresos por la explotación del activo en concesión y que parte de estos ingresos deben ser transferidos como contraprestación al DADEP, este reconocerá un ingreso por la amortización del pasivo diferido y, adicionalmente, reconocerá un ingreso por los recursos a recibir del concesionario mediante un débito en la subcuenta 132301 Derechos de explotación de la cuenta 1323 ACUERDOS DE CONCESIÓN y un crédito en la subcuenta 480901 Derechos de explotación a favor del concedente de la cuenta 4809 ACUERDOS DE CONCESIÓN

2. ¿Cuál es el reconocimiento contable, que debe realizar el DADEP, por la remuneración recibida del concesionario?

Como se indicó en la respuesta anterior, considerando que en el acuerdo contractual suscrito por el DADEP se estableció que al concesionario se le compensa o remunera a través de la cesión de los derechos a obtener ingresos por la explotación del activo en concesión y que parte de estos ingresos deban ser transferidos como contraprestación al DADEP, este reconocerá un ingreso por la amortización del pasivo diferido y,

adicionalmente, reconocerá un ingreso por los recursos a recibir del concesionario mediante un débito en la subcuenta 132301 Derechos de explotación de la cuenta 1323 ACUERDOS DE CONCESIÓN y un crédito en la subcuenta 480901 Derechos de explotación a favor del concedente de la cuenta 4809 ACUERDOS DE CONCESIÓN.

3. ¿Cuál es la afectación contable producto del contrato de concesión?

Para tal efecto debe tenerse en cuenta lo indicado en la respuesta a la pregunta No 1.

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación:

Concepto No. 20182000002771 del 09-02-2018

20182000020981 del 22-03-2018

20182000021671 del 02-04-2018

20182000027881 del 18-05-2018

20182000028091 del 22-05-2018

20182000029621 del 29-05-2018

20182000041021 del 17-08-2018

20182000044971 del 06-09-2018

20182000045261 del 07-09-2018

20182300044211 del 12-09-2018

20182000046501 del 14-09-2018

20182000048121 del 20-09-2018

20182000065091 del 17-12-2018

20182000074161 del 21-12-2018

20182000076371 del 26-12-2018

20182300065941 del 26-12-2018

20182000076701 del 28-12-2018

5.10 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

CONCEPTO No. 20182000030571 DEL 06-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Emisión de títulos de deuda Préstamos por pagar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de la deuda pública

Doctor

JUAN CARLOS CASTRO JIMÉNEZ

Contador

Alcaldía Municipal de Galeras

Galeras - Sucre

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001951-2, del 27 de abril de 2018, en la cual manifiesta lo siguiente:

“Buenos días la pregunta es la siguiente como sería el tratamiento contable que se debe dar a la deuda pública en el capital y los intereses, muchas gracias por su colaboración esperando pronta respuesta”.

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

CONSIDERACIONES

El CAPÍTULO II - PASIVOS del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 484 de 2017, en relación con los instrumentos financieros, establece:

“2. EMISIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

2.1. Reconocimiento

1. 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

2. 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

3. 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.

4. Los costos de transacción disminuirán el valor del título. Los costos de transacción en los que se incurra con anterioridad a la emisión del título se reconocerán como un activo diferido hasta tanto este se emita, momento en el cual se disminuirán del valor del título afectando el activo diferido reconocido inicialmente.

5. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles a la emisión del título de deuda e incluyen, por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores, comisionistas e intermediarios y demás tarifas establecidas por los entes reguladores y bolsas de valores, originadas en la emisión del título. Se entiende como un costo incremental aquel en el que no se habría incurrido si la entidad no hubiera emitido dicho título.

2.4. Medición posterior

6. 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 costo amortizado del instrumento por la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del título con su costo amortizado en la fecha de medición.

7. El costo efectivo se reconocerá como un mayor valor del instrumento y como 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 con la colocación de los títulos se destinen a financiar un activo apto, de conformidad con la Norma de costos de financiación.

8. Los intereses pagados disminuirán el valor del instrumento, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación pagada.

2.5. Baja en cuentas

9. Se dejará de reconocer un título de deuda emitido cuando se extingan las obligaciones que lo originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella, o se transfiera a un tercero.

10. La diferencia entre el valor en libros del instrumento que se da de baja y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

11. Cuando el inversor renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la entidad aplicará la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

2.6. Revelaciones

12. La deuda adquirida mediante la emisión y colocación de títulos de deuda se revelará de acuerdo con dos criterios. El primero es su origen como deuda interna o deuda externa. Es interna aquella que, de conformidad con la reglamentación vigente, se pacta exclusivamente entre residentes del territorio nacional; por su parte, es externa aquella que, de conformidad con la reglamentación vigente, se pacta con no residentes. El segundo criterio de revelación es el plazo pactado. Así, es de corto plazo, la deuda adquirida con un plazo para su pago igual o inferior a un año, y es de largo plazo, la adquirida con un plazo para su pago superior a un año.

13. La entidad revelará información relativa al valor en libros de los títulos emitidos, plazos, tasas de interés, vencimiento y restricciones, que estos títulos le impongan a la entidad. Así mismo, revelará el valor de los títulos emitidos que se hayan dado de baja por causas distintas a su pago.

14. También revelará el valor nominal de los títulos, los costos de transacción reconocidos como menor valor del título, la tasa de negociación, la tasa de interés efectiva, así como los criterios utilizados para determinarla. Adicionalmente, la entidad revelará el valor total de los gastos por intereses calculados utilizando la tasa de interés efectiva.

15. Si la entidad ha infringido los plazos o ha incumplido con el pago del principal, de los intereses o de las cláusulas de reembolso, revelará a) los detalles de esa infracción o incumplimiento, b) el valor en libros de los títulos de deuda al finalizar el periodo contable y c) la corrección de la infracción o la renegociación de las condiciones de los títulos emitidos antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

(...)

4. PRÉSTAMOS POR PAGAR

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como préstamos por pagar, los recursos financieros recibidos por la entidad para su uso y de los cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

4.2. Clasificación

2. Los préstamos por pagar se clasificarán en la categoría de costo amortizado, con independencia de que se originen en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general.

4.3. Medición inicial

3. Los préstamos por pagar se medirán por el valor recibido.

4. Los costos de transacción disminuirán el valor del préstamo. Los costos de transacción en los que se incurra con anterioridad al reconocimiento del préstamo se reconocerán como un activo diferido hasta tanto este se reconozca, momento en el cual se disminuirán del valor del préstamo afectando el activo diferido reconocido inicialmente.

5. 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 habría incurrido si a la entidad no se le hubiera concedido el préstamo.

4.4. Medición posterior

6. Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por pagar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos de capital e intereses. El costo efectivo se calculará multiplicando el costo amortizado del préstamo por pagar por la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con su costo amortizado en la fecha de medición.

7. El costo efectivo se reconocerá como un mayor valor del préstamo por pagar y como gasto en el resultado del periodo. No obstante, los gastos de financiación se reconocerán como mayor valor del activo financiado cuando los recursos obtenidos se destinen a financiar un activo apto, de conformidad con la Norma de costos de financiación.

8. Los intereses pagados disminuirán el valor del préstamo por pagar, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación pagada.

4.5. Baja en cuentas

9. Se dejará de reconocer un préstamo por pagar cuando se extingan las obligaciones que lo originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero.

10. La diferencia entre el valor en libros del préstamo por pagar que se da de baja y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

11. Cuando el prestamista renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la entidad aplicará la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

4.6. Revelaciones

12. La deuda adquirida mediante la obtención de préstamos se revelará de acuerdo con dos criterios. El primero es su origen como deuda interna o deuda externa. Es interna aquella que, de conformidad con la reglamentación vigente, se pacta exclusivamente entre residentes del territorio nacional; por su parte, es externa aquella que, de conformidad con la reglamentación vigente, se pacta con no residentes. El segundo criterio es el plazo pactado. Así, es de corto plazo, la deuda adquirida con un plazo para su pago igual o inferior a un año, y es de largo plazo, la adquirida con un plazo para su pago superior a un año.

13. La entidad revelará información relativa al valor en libros de los préstamos por pagar y a las principales condiciones, tales como: plazo, tasa de interés, vencimiento y restricciones que los préstamos por pagar le impongan a la entidad. Así mismo, revelará el valor de los préstamos por pagar que se hayan dado de baja por causas distintas a su pago.

14. También se revelará el valor recibido, los costos de transacción reconocidos como menor valor del préstamo, la tasa de negociación, la tasa de interés efectiva, así como los criterios utilizados para determinarla. Adicionalmente, la entidad revelará el valor total de los gastos por intereses calculados utilizando la tasa de interés efectiva.

15. Si la entidad infringe los plazos o incumple con el pago del principal, de los intereses o de las cláusulas de reembolso, revelará a) los detalles de esa infracción o incumplimiento, b) el valor en libros de los préstamos por pagar relacionados al finalizar el periodo contable y c) la corrección de la infracción o renegociación de las condiciones de los préstamos por pagar antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

CONCLUSIONES

Aunque el Marco Normativo para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 484 de 2017 no desarrolla un capítulo denominado Deuda Pública, ésta se encuentra comprendida dentro del Capítulo de los Instrumentos financieros que hacen parte de los pasivos, particularmente en los acápite relativos a la Emisión de títulos de deuda y los Préstamos por pagar, respecto de los cuales debe tenerse en cuenta:

- **EMISIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA**

Comprende 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.

Estos 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.

En el reconocimiento inicial, los títulos de deuda se medirán por el valor de mercado y cualquier diferencia con el precio de la transacción se reconocerá como un 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.

El registro contable en el reconocimiento inicial corresponde a un débito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 11- EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y un crédito a la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 22- EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.

En la medición posterior 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 costo amortizado del instrumento por la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del título con su costo amortizado en la fecha de medición.

El costo efectivo se reconocerá como un mayor valor del instrumento y como gasto en el resultado del periodo y el registro contable es: Débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 5804-FINANCIEROS, según corresponda a financiamiento interno o externo y crédito a la subcuenta y cuenta que corresponda al grupo 22-EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.

Si se trata de costos de financiación para la adquisición de un activo apto, se debita la subcuenta y cuenta y grupo corresponda a la clase 1-ACTIVO y acredita la subcuenta y la cuenta que corresponda al grupo 22-EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.

Si pagan intereses, se disminuirá el valor del pasivo constituido, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación pagada.

- **PRESTAMOS POR PAGAR**

Comprenden 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.

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.

En el reconocimiento inicial se medirán por el valor recibido disminuyendo los costos de transacción, debitando la subcuenta y la cuenta que corresponda del grupo 11-EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO y acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda al grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

En la medición posterior se medirán al costo amortizado, el cual se calcula tomando el valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos de capital e intereses. El costo efectivo se calculará multiplicando el costo amortizado del préstamo por pagar por la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con su costo amortizado en la fecha de medición.

El costo efectivo se reconocerá como un mayor valor del instrumento y como gasto en el resultado del periodo y el registro contable es: Débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 5804-FINANCIEROS, según corresponda a financiamiento interno o externo y crédito a la subcuenta y cuenta que corresponda al grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

Si se trata de costos de financiación para la adquisición de un activo apto, estos constituyen un mayor valor del activo, por tanto, se debita la subcuenta y cuenta y grupo corresponda a la clase 1-ACTIVO y acredita la subcuenta y la cuenta que corresponda al grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

Los intereses pagados disminuirán el valor del préstamo por pagar, es decir que se debita la subcuenta y cuenta que corresponda al grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación pagada.

5.11 PRÉSTAMOS POR PAGAR

CONCEPTO No. 20182000019451 DEL 06-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por pagar Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento de préstamos por pagar por embargos generados a las cuentas de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional en demandas impuestas en contra del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Doctora
CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550004677-2, del 19 de octubre de 2017, mediante la cual plantea que con motivo del proceso que se encuentra adelantando el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), de cara a la preparación para la implementación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecido por la CGN mediante Resolución 533 de 2015, y considerando que se deben definir políticas para el tratamiento de los embargos a cuentas de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPTN), se solicita conceptuar sobre la situación descrita en los párrafos siguientes.

Los embargos decretados a cuentas de la DGCPTN, en virtud de procesos instaurados en contra del MHCP, han sido registrados de conformidad con lo establecido en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales,

laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, del Régimen de Contabilidad Pública precedente.

Adicionalmente, se señala en la consulta que el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Laudos Arbitrales, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos Sobre Cuentas Bancarias, del Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, plantea que:

“3.2 Apertura del título judicial. (...) Cuando la cuenta bancaria embargada corresponde a la tesorería centralizada, por procesos a cargo de la entidad demandada, la tesorería centralizada registrará un derecho a cobrar en calidad de préstamo gubernamental a cargo de la entidad demandada, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1416- PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS y acreditará la subcuenta 113210 - Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFFECTIVO DE USO RESTRINGIDO. Por su parte, la entidad demandada, con el título judicial constituido con fondos de las cuentas de la tesorería centralizada, debitará la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y acreditará la subcuenta 231305-Créditos de tesorería de la cuenta 2313- FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO (...). Cuando el funcionario judicial ordene el levantamiento del embargo, por considerarlo improcedente, la tesorería Centralizada o la entidad demandada cancelará las subcuentas de las cuentas registradas anteriormente, según corresponda.”

Al respecto, se solicita conceptuar sobre las siguientes inquietudes:

1. ¿Los embargos a las cuentas de la DGCPTN, realizados en virtud de procesos judiciales instaurados en contra de la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público, cumplirían con la definición de préstamos por pagar, señalada en el Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la cual indica que corresponden a “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”?
2. En caso de ser afirmativa la respuesta a la pregunta No. 1, ¿cuál debe ser el tratamiento para la determinación de saldos iniciales de los Préstamos por Pagar a la DGCPTN, considerando que cuando se embargaron las cuentas bancarias, no se establecieron plazos, ni fechas de vencimiento?
3. En caso de ser afirmativa la respuesta a la pregunta No. 1, ¿de qué manera se deben aplicar los criterios de Medición Posterior para los préstamos por pagar a la DGCPTN, considerando que cuando se embargaron las cuentas bancarias, no se establecieron plazos, tasas de interés, ni fechas de vencimiento?
4. En caso de recibir el tratamiento como préstamos por pagar, el procedimiento planteado en el Nuevo Marco Normativo indica que los embargos a las cuentas de la

DGCPTN se registren en la subcuenta 231305 - Créditos de tesorería de la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO. Sin embargo, de acuerdo con el listado de embargos realizados a cuentas de la DGCPTN por cuenta procesos instaurados contra del MHCP se observa que si bien dichos embargos no tienen establecido plazo para su pago, la mayoría de ellos tienen una antigüedad superior a un (1) año, lo cual implica que realización de operaciones de largo y no de corto plazo, por lo cual se solicita se estudie la posibilidad permitir en el procedimiento el uso de la cuenta 2314 - FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO.

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

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, que:

“(…)

CAPÍTULO II. PASIVOS

(…)

3. CUENTAS POR PAGAR

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.

(…)

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.

4.18 Medición inicial

Los préstamos por pagar se medirán por el valor recibido.

Los costos de transacción disminuirán el valor del préstamo. Los costos de transacción en los que se incurra con anterioridad al reconocimiento del préstamo se reconocerán como un activo diferido hasta tanto este se reconozca, momento en el cual se disminuirán del valor del préstamo afectando el activo diferido reconocido inicialmente.

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 habría incurrido si a la entidad no se le hubiera concedido el préstamo.

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 costo amortizado del préstamo por pagar por la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con su costo amortizado en la fecha de medición.

El costo efectivo se reconocerá como un mayor valor del préstamo por pagar y como gasto en el resultado del periodo. No obstante, los gastos de financiación se reconocerán como mayor valor del activo financiado cuando los recursos obtenidos se destinen a financiar un activo apto, de conformidad con la Norma de costos de financiación.

Los intereses pagados disminuirán el valor del préstamo por pagar, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación pagada.

(...)” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, los Procedimientos Contables para las Entidades de Gobierno establece que:
 “CAPÍTULO IV - PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, LAUDOS ARBITRALES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS

Para efectos de este procedimiento, los procesos judiciales son el conjunto de trámites judiciales que se derivan de las demandas interpuestas ante un juez para que se revisen derechos presuntamente violados por un tercero, así como las pretensiones económicas que, a su juicio, subsanan el perjuicio causado, cuyo resultado es la sentencia del juez.

El arbitraje es el mecanismo por el cual las partes involucradas en un conflicto de carácter transigible acuerdan su solución a través de un tribunal arbitral, quien toma una decisión denominada laudo arbitral.

Las conciliaciones extrajudiciales son los acuerdos económicos entre las partes involucradas en un conflicto, con la presencia de un conciliador, evitando el trámite ante la justicia ordinaria.

El embargo es una medida cautelar que proviene de un juez, a fin de garantizar el pago de las sentencias judiciales.

Los procesos judiciales, los arbitrajes y las conciliaciones extrajudiciales pueden constituirse en derechos u obligaciones dependiendo de si estos son a favor o en contra de la entidad gubernamental.

(...)

3. REGISTRO DEL EMBARGO, TÍTULO JUDICIAL Y PAGO DE SENTENCIA

Si en desarrollo de los procesos judiciales se ordena una medida cautelar de embargo a las cuentas bancarias de la entidad o a las cuentas de una tesorería centralizada, deberán registrarse los efectos de la medida cautelar en cada una de sus fases, a saber: registro del embargo, apertura del título judicial y pago de la sentencia con título judicial.

3.1 Registro del embargo

Cuando, con base en la información recibida de la autoridad judicial, el banco informe sobre la ejecución de la orden de embargo a las cuentas bancarias de la entidad demandada o a

las cuentas de la tesorería centralizada, la entidad o la tesorería centralizada reclasificará el efectivo, para lo cual debitará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

3.2 Apertura del título judicial

Una vez se han embargado los recursos se constituye con ese dinero el título judicial, el cual representa una garantía para el pago de las pretensiones económicas del demandante.

Cuando la cuenta bancaria pertenece a la entidad demandada, con la apertura del título judicial esta registrará un débito en la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909- DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y un crédito en la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFFECTIVO DE USO RESTRINGIDO.

Cuando la cuenta bancaria embargada corresponde a la tesorería centralizada, por procesos a cargo de la entidad demandada, la tesorería centralizada registrará un derecho a cobrar en calidad de préstamo gubernamental a cargo de la entidad demandada, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS y acreditará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFFECTIVO DE USO RESTRINGIDO.

Por su parte, la entidad demandada, con el título judicial constituido con fondos de las cuentas de la tesorería centralizada, debitará la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y acreditará la subcuenta 231305-Créditos de tesorería de la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO.

Cuando se embarguen recursos de la entidad demandada, administrados en la tesorería centralizada, con la apertura del título judicial, la entidad demandada registrará un débito en la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, la tesorería centralizada debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFFECTIVO DE USO RESTRINGIDO.

Cuando el funcionario judicial ordene el levantamiento del embargo, por considerarlo improcedente, la tesorería centralizada o la entidad demandada cancelará las subcuentas de las cuentas registradas anteriormente, según corresponda.

(...)” (Subrayado fuera del texto).

El Instructivo 002 de 2015, señala en su numeral 1.2 - PASIVOS, que:

“1.2 - PASIVOS

De acuerdo al nuevo Marco normativo, 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.

(...)

1.1.1 Préstamos por pagar

De acuerdo al nuevo Marco normativo, los préstamos por pagar son 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.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, los Préstamos por pagar pueden estar reconocidos en los grupos Operaciones de Crédito Público y Financiamiento con Banca Central y en Operaciones de Financiamiento e Instrumentos Derivados, mientras que los intereses, pueden encontrarse en la cuenta Intereses por Pagar.

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

- a. Ajustar el valor neto de los préstamos adicionando, al valor en libros de estos en la fecha de transición, los intereses por pagar reconocidos de manera separada a 31 de diciembre de 2016.
- b. Realizar las siguientes acciones para los préstamos en la fecha de origen:
 - i. Calcular, como valor inicial en la fecha que se concedió el préstamo, el valor recibido menos los costos de transacción, siempre 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 calculado en el numeral i).

- iii. Medir estos préstamos en la fecha de transición por el valor presente de los flujos futuros del préstamo descontados a la tasa de interés efectiva. La diferencia entre este valor y el valor resultante conforme al literal b) 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 lo siguiente en relación con las inquietudes planteadas:

Pregunta No. 1

De acuerdo a lo expuesto, considerando que los recursos de la DGCPTN son embargados como consecuencia de la demanda impuesta al MHCP, siendo ambas entidades contables públicas separadas, y que a partir de ello se deriva una obligación de pago por parte del Ministerio, se configura la existencia de un préstamo por pagar, toda vez que no representa una partida que se genere a partir de las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades, de forma independiente a que no se haya fijado una tasa o un plazo para su pago en el momento del embargo ni posteriormente.

Adicionalmente, debe entenderse que de forma implícita existe un desembolso por parte de la DGCPTN, y que a partir de ello, surge un compromiso de pago para el Ministerio, toda vez que en el momento inicial, la obligación derivada del embargo no fue solventada con sus recursos. De acuerdo a lo anterior, es importante señalar que pese a no haberse fijado una tasa de interés, se tendrá en cuenta que siendo el valor que pagará el Ministerio, igual al monto embargado inicialmente, la tasa de interés efectiva sería equivalente al cero por ciento.

Resulta preciso advertir que el esquema descrito anteriormente es aplicable solo en el caso de que los recursos embargados pertenezcan a la DGCPTN, razón por la cual se derivaría el préstamo por pagar para el Ministerio. No obstante, si los recursos afectados por el embargo resultan ser del Ministerio, y solamente administrados por la DGCPTN, se dará aplicación a los parámetros establecidos en el Procedimiento para dicho caso, con base en el cual, el Ministerio demandada registrará un débito en la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN; considerando además, que lo enunciado en las respuestas siguientes no tendría aplicación, ya que no se configuraría la existencia de un préstamo por pagar.

Pregunta No. 2

Bajo el supuesto de los recursos embargados pertenecen a la DGCPTN, al configurarse la existencia de un préstamo por pagar para el Ministerio, y que de acuerdo a lo mencionado, la tasa de interés efectiva resultante es igual al cero por ciento, y conforme a lo establecido en el Instructivo 002 de 2015, para efectos de la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, se tendrá en cuenta que al medir estos préstamos en la fecha de transición por el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de interés efectiva, se obtendrá como resultado que dicho valor presente corresponde al valor en libros reconocido previamente, el cual deberá ser igual al valor de los recursos embargados.

Pregunta No. 3

En línea con lo mencionado previamente, considerando las características de los préstamos y de la tasa de interés efectiva de los mismos, y que de acuerdo a los parámetros establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Ministerio medirá tales pasivos al costo amortizado, con la particularidad que como consecuencia de la tasa, el costo efectivo asociado será también igual a cero, de tal forma que el préstamo se amortizará en su totalidad en el momento del pago.

Pregunta No. 4

Dado que en el momento del embargo de los recursos no se conoce el plazo específico de pago por parte del Ministerio, pero que dicho evento busca cumplir con los requerimientos legales inmediatos asociados a la demanda, y que se esperaría que su pago se genere en el corto plazo al no ser recursos destinados, desde el presupuesto, para tal fin, su naturaleza no obedece a operaciones de financiamiento interno de largo plazo, razón por la cual no sería procedente reconocer el préstamo en la cuenta 2314 - FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO, excepto si de acuerdo a las estimaciones del Ministerio, se espera que el pago de dicho préstamo se dé en un periodo mayor a los doce meses siguientes desde la fecha del embargo.

CONCEPTO No. 20182000021621 DEL 02-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por pagar Comisiones

SUBTEMAS	Reconocimiento de los costos financieros diferentes a los costos de transacción relacionados con la medición inicial.
-----------------	---

Doctora
LUZ MYRIAM PARRA PEÑA
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550001303-2 del 16 de marzo de 2018, mediante la cual consulta: “las comisiones que se pagan por préstamos de financiamiento externo “Rubro Presupuestal de Deuda Externa B-6-2-4-2 COMISIONES” no corresponde a gastos por costos de transacción al momento de contratar los préstamos, sino a comisiones pactadas dentro de los contratos que se pagan durante la vida del crédito, por administración, por desembolsar, o por otro concepto.

En consecuencia, la Entidad Contable Pública requiere que las comisiones citadas se registren como gasto, por lo cual se requiere que su despacho emita concepto sobre si se debe reconocer el pago de las mencionadas comisiones como menor valor del préstamo (Deuda Pública) o como gasto.”

CONSIDERACIONES

La Resolución N°533 de 2015 y sus modificaciones, incorpora en su Anexo las Normas que aplican las entidades de Gobierno para la implementación de la Nueva Normatividad contable, de las cuales es pertinente referirnos a la de Costos de Financiación y a la de Préstamos por pagar, que determinan:

“18. COSTOS DE FINANCIACIÓN

1. Los costos de financiación son aquellos en los que la entidad incurre y que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados. Incluyen comisiones e intereses, y cargas financieras relativas a los arrendamientos financieros; además, incluyen las diferencias en cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren como ajustes de los costos de financiación.

18.1. Reconocimiento

4. La entidad reconocerá los costos de financiación como parte del activo, siempre que reconozca el activo y tenga la obligación de realizar el pago de la financiación. En

caso contrario, los costos de financiación se contabilizarán como gasto en el resultado del periodo. “ (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, la Norma de Préstamos por pagar señala:

“4. PRÉSTAMOS POR PAGAR

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como préstamos por pagar, los recursos financieros recibidos por la entidad para su uso y de los cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

4.2. Clasificación

2. Los préstamos por pagar se clasificarán en la categoría de costo amortizado, con independencia de que se originen en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general.

4.3. Medición inicial

3. Los préstamos por pagar se medirán por el valor recibido.
4. Los costos de transacción disminuirán el valor del préstamo. Los costos de transacción en los que se incurra con anterioridad al reconocimiento del préstamo se reconocerán como un activo diferido hasta tanto este se reconozca, momento en el cual se disminuirán del valor del préstamo afectando el activo diferido reconocido inicialmente.
5. 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 habría incurrido si a la entidad no se le hubiera concedido el préstamo. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

La Norma de Préstamos por pagar establece que para la medición inicial los préstamos por pagar se registrarán por el valor recibido disminuido en los costos de transacción necesarios, incurridos por la entidad para su obtención, que se registrarán como una operación de saldo débito en la cuenta que corresponda del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

Ahora bien, cuando con el producto del préstamo es la misma entidad quien tiene la obligación de realizar el pago de la financiación y quien utiliza los recursos para la formación de un activo que reconoce en su contabilidad, la Norma de Costos de financiación indica que los costos de comisiones, intereses, así como las diferencias en cambio de los préstamos en moneda extranjera cuando se consideren ajustes de los costos de financiación, se reconocerán como parte del activo, en caso contrario estos costos se contabilizarán como gasto en el resultado del período.

Según lo anotado, considerando que las comisiones a que se refiere la consulta corresponden a costos diferentes a los incurridos en la medición inicial del préstamo por pagar, que se causan posteriormente durante la vigencia del préstamo, dichos costos afectarán el estado de resultados como un gasto, para lo cual registrará un débito en la subcuenta 580240-Comisiones servicios financieros de la cuenta 5802-COMISIONES con crédito a la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, la cual será cancelada con el pago respectivo.

CONCEPTO No. 20182000031931 DEL 19-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por pagar Ingresos con contraprestación Gastos Patrimonio
	SUBTEMAS	Determinación de la tasa de interés efectiva para la medición de préstamos por pagar Reconocimiento de ingresos por trámites de licencias ambientales Reconocimiento de baja en cuentas por cobrar por reclamaciones de los terceros Reconocimiento de sobretasa o porcentaje ambiental del 4 trimestre

Doctor
FRANKLIN CUBILLOS
Contador
Corporación Autónoma Regional de La Macarena - CORMACARENA
Villavicencio - Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550002093-2 de 9 de mayo de 2018, en la cual formula la siguiente consulta:
(..)

PREGUNTA N° 1

“El Numeral 1.2.3 PRÉSTAMOS POR PAGAR:

CORMACARENA en el año 2010 contrató el empréstito interno con el establecimiento bancario BANCOLOMBIA S.A por un valor hasta de \$20.640.000.000, (VEINTE MIL SEISCIENTOS CUARENTA MILLONES DE PESOS MONEDA LEGAL COLOMBIANA), que fue garantizado con la pignoración del producto de la rentas percibidas por concepto de tasas por utilización de agua, tasa retributiva y sobretasa ambiental, en cuantía no superior al ciento treinta por ciento (130%) del servicio anual de la deuda, y con el otorgamiento de un pagaré por cada desembolso.” (...)

Señala las características del préstamo y formula las siguientes preguntas:

“Es así que atendiendo lo señalado en el numeral 1.2.3 préstamos por pagar, literal a) del instructivo 002 de 2015, el valor neto del préstamo ascendería a la suma de \$3, 972, 730,401.62 (capital + intereses); pero después de analizar lo estipulado en el literal b) surgen las siguientes preguntas:

1. Considerando que CORMACARENA tiene una tasa de interés variable (DTF +3 puntos) vencida trimestralmente; como se establecería la tasa efectiva mencionada en el numeral ii del literal b); (se determinaría con un promedio histórico del DTF, es decir los DTF trimestrales desde el año 2011 al 2017? O como se establecería la tasa a utilizar, así mismo que periodicidad se contemplaría trimestral vencido o anual?.)

2. En el numeral iii del literal b) señala que se debe medir estos préstamos en la fecha de transición por el valor presente de los flujos futuros del préstamo descontados a la tasa de interés efectiva; de lo anterior se interpreta que después de obtener la tasa de interés efectiva (anual o trimestral?), se calcula el valor futuro del crédito hasta su fecha de

finalización, para lo cual se realizaría esta fórmula, donde se interpreta que el valor presente sería el hallado el literal a), *ipv* la tasa efectiva y *n* el número de periodos o cuotas.

Así mismo se interpreta que después de obtener el valor futuro, este se traería a valor presente utilizando esta fórmula: Una vez hallado el valor presente y conforme lo expresado en el numeral iii del literal b) que indica “La diferencia entre este valor y el valor resultante conforme al literal B) afectara directamente al patrimonio en las cuentas de impactos por transición” Es decir que el valor presente calculado se compararía con que valor? Teniendo en cuenta que el literal b) tiene tres numerales.

Se solicita comedidamente indicar si el procedimiento que CORMACARENA interpreta es el adecuado o qué formulas financieras se utilizarían?.

Pregunta N° 2

Teniendo en cuenta que CORMACARENA conforme lo contemplado en la ley 99 de 1993 como autoridad ambiental autoriza la viabilidad de proyectos o permisos para lo cual dentro de los procesos solicita a los terceros el pago de la respectiva visita técnica (monto con el que se cubren gastos de transporte, logística y honorarios del personal que se desplaza a realizar la visita) contablemente el pago se está registrando en un ingreso recibido por anticipado en la subcuenta 2.9.10.90 y una vez el funcionario de CORMACARENA se desplaza, realiza la visita y expide el concepto técnico, se realiza el ingreso es decir se contabiliza en la clase 4; una vez revisado el nuevo plan de cuentas para entidades de gobierno tenemos la inquietud si es viable que los ingresos se registren en la subcuenta 4.3.90.04 Asistencia Técnica o se debería registrar en la subcuenta 4.1.10.46 Licencias (considerando que las visitas técnicas se realizan dentro de los trámites para la obtención de licencias o permisos menores, sea o no el resultado favorable, adicionalmente también se realizan visitas de control y seguimiento a los permisos o licencias autorizados.)

Pregunta N°3

La Corporación está facultada para realizar el cobro de tasa por uso del agua y tasa retributiva por vertimiento. Dichas tasas se cobran anual vencido y cuatrimestral vencido respectivamente, la ley posibilita a los usuarios reclamar el cobro efectuado y en dicho proceso posterior a la facturación y reconocimiento de la cuenta por cobrar y del ingreso se han presentado anulaciones producto de dichas reclamaciones; para el caso de anulaciones de ingresos reconocidos en vigencias anteriores se utilizaría la subcuenta 5.8.04.23 pérdida por baja en cuentas por cobrar o la subcuenta 5.8.93.01 Ingresos no tributarios? o cuál sería el procedimiento a seguir?.

Así mismo ¿en qué cuentas se reconocerían los ingresos de vigencias anteriores de los cuales no se tenía conocimiento de su existencia, tal es el caso de la sobretasa o porcentaje ambiental del 4 trimestre reconocido en el mes de enero de la siguiente vigencia?”

En los siguientes términos se resuelve la consulta

CONSIDERACIONES

1. Préstamos por pagar

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, emitida por CGN, contiene la Norma de préstamos por pagar la cual establece:

“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. (...) ”

4.3. Medición inicial

“Los préstamos por pagar se medirán por el valor recibido.

Los costos de transacción disminuirán el valor del préstamo. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por pagar... Se entiende como un costo incremental, aquel en el que no se habría incurrido si a la entidad no se le hubiera concedido el préstamo.

4.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por pagar se medirán al costo amortizado, ... El costo efectivo se calculará... 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)

Así mismo, el instructivo 002 de 2015

“1.2 - PASIVOS

De acuerdo al nuevo Marco normativo, 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.

(...)

1.1.1 Préstamos por pagar

De acuerdo al nuevo Marco normativo, los préstamos por pagar son 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.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2017, los Préstamos por pagar pueden estar reconocidos en los grupos Operaciones de Crédito Público y Financiamiento con Banca Central y en Operaciones de Financiamiento e Instrumentos Derivados, mientras que los intereses, pueden encontrarse en la cuenta Intereses por Pagar.

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

- a. Ajustar el valor neto de los préstamos adicionando, al valor en libros de estos en la fecha de transición, los intereses por pagar reconocidos de manera separada a 31 de diciembre de 2016.
- b. Realizar las siguientes acciones para los préstamos en la fecha de origen:
 - i. Calcular, como valor inicial en la fecha que se concedió el préstamo, el valor recibido menos los costos de transacción, siempre 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 calculado en el numeral i).
 - iii. Medir estos préstamos en la fecha de transición por el valor presente de los flujos futuros del préstamo descontados a la tasa de interés efectiva. La diferencia entre este valor y el valor resultante conforme al literal b) afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

(...)” (Subrayado fuera del texto).

3 y 4 Registro de anulaciones de derechos e ingresos reconocidos en vigencias anteriores por concepto de cobro de tasa por uso del agua y tasa retributiva, producto de reclamaciones efectuadas por terceros.

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señalan:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

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

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

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

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

27. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.

5. HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE

1. Los hechos ocurridos después del periodo contable son todos aquellos eventos, favorables o desfavorables, que se producen entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

2. El final del periodo contable se refiere al último día del periodo con el cual están relacionados los estados financieros y corresponderá al 31 de diciembre. Por su parte, la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros corresponderá a la fecha en la que se apruebe que los diferentes usuarios tengan conocimiento de estos. (...)”
(Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, incluye la cuenta:

“3109 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

Contaduría General de la Nación	Régimen de Contabilidad Pública	1445
---------------------------------	---------------------------------	------

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones se concluye lo siguiente, para cada uno de los temas planteados en la consulta.

1. Préstamos por pagar

De acuerdo a los parámetros establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en línea con lo señalado en el Instructivo 002 de 2015, y considerando las características del préstamo, se observa que el meollo radica, antes que en un asunto de interpretación normativa, en un procedimiento propio de las matemáticas financieras. Por lo tanto a continuación se señalan parámetros generales que deben observarse, los cuales deberán desarrollarse dentro del proceso de cálculos financieros que deberá efectuar la entidad:

1. El cálculo de la tasa efectiva, deberá efectuarse a partir de la tasa pactada, que en su caso es una tasa trimestral.

2. Para la determinación de dicha tasa, la entidad debe situarse en la fecha en que el préstamo fue concedido, e identificar si existieron costos de transacción, los cuales deben ser deducidos del valor inicial de la obligación.

3. Una vez determinado el saldo neto de la obligación, de conformidad con el punto inmediatamente anterior, se deberá buscar la TIR que iguale dicho monto con los pagos ya efectuados por la entidad, y los que proyecta realizar después de la fecha de transición, para lo cual se requerirá la proyección de dichos pagos, tomando como referencia la última DTF conocida al 01 de enero de 2018.

4. Los pagos proyectados al 01 de enero de 2018, con base en lo señalado previamente, se deberán traer a valor presente con la TIR obtenida en el numeral anterior, lo cual constituye el monto por el cual debe incorporarse la obligación, en los saldos iniciales en la fecha de transición.

2. Cuenta para el reconocimiento de ingresos por concepto de trámites realizados por CORMACARENA para la obtención de licencias o permisos menores, y visitas de control y seguimiento.

Sobre el particular, me permito manifestarle que en la forma como está planteado el tema no brinda la información suficiente para suministrarle una respuesta completa. Por lo tanto se requiere informar a este despacho, lo siguiente:

10. Si la norma que crea el derecho de cobro de la licencia indica como está constituido el costo que la CORPORACIÓN puede cobrar por otorgarla, es decir si los trámites previos para poder otorgar la licencia y las visitas de control y seguimiento a los permisos o licencias autorizados hacen parte del valor que se cobra por conceder la Licencia, o se constituye como una asesoría adicional al otorgamiento de la Licencia
11. Si las visitas de asistencia técnica las realizan funcionarios de la CORPORACIÓN, o se contrata personal externo
12. Si en el caso que el valor para cubrir estos gastos se reciba de manera anticipada y no se otorgue la licencia, estos importes se devolverán al tercero.

Se precisa que esta información fue solicitada vía telefónica y correo electrónico, y no fue recibida dentro de los términos previstos para dar respuesta a la consulta.

3. Registro de anulaciones de derechos e ingresos reconocidos en vigencias anteriores por concepto de cobro de tasa por uso del agua y tasa retributiva, producto de reclamaciones efectuadas por terceros.

El registro contable para ajustar el valor de los derechos e ingresos reconocidos en vigencias anteriores, originados en decisiones de tipo jurídico o administrativo que revierten el cobro de esos conceptos en atención a reclamaciones de los terceros, dependerá del momento en que se decide la cancelación de la cuenta por cobrar o el ajuste por menor valor de la misma, así:

Si la cancelación de la cuenta por cobrar o el ajuste se efectúa el mismo periodo en que se reconocieron los derechos, la entidad dará de baja la cuenta por cobrar debitando la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 131110-Tasas de la cuenta 1311 NO TRIBUTARIOS.

Por su parte, si el derecho fue reconocido en una vigencia anterior a la vigencia en que se aprobó la reclamación, la entidad dará de baja la cuenta por cobrar y registrará en periodo de la reclamación, un gasto por baja en cuentas por cobrar en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acredita la subcuenta 131110-Tasas de la cuenta 1311 NO TRIBUTARIOS.

Si el derecho fue reconocido en una vigencia anterior a la vigencia en que se aprobó la reclamación y la misma fue de conocimiento en dicha vigencia, este evento constituye **un** error de la contabilidad para lo cual la entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material, afectando las partidas de activos, pasivos o patrimonio, que se hayan visto impactadas, contra la cuenta 3109- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que de manera explícita, el Marco Normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo. Adicionalmente, la entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado, ya que para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales, deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el numeral 4 del capítulo VI- Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

4. Ingresos de vigencias anteriores sobre los cuales no se tenía conocimiento de su existencia (Ejemplo: Sobretasa o porcentaje ambiental del 4° trimestre)

Si la información de la sobretasa correspondiente al 4° trimestre se conoce antes de la autorización para la publicación de los estados financieros de esa vigencia, la entidad puede efectuar el registro, reconociendo el derecho correspondiente y afectando los ingresos de

ese periodo, en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza del ingreso, es decir un débito en la subcuenta 131101- Tasas, de la cuenta 1311- 195, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito en la subcuenta 411001-Tasas, de la cuenta 4110- CONTRIBUCIONES, TASAS E IMPUESTOS NO TRIBUTARIOS.

De lo contrario, aquellos hechos que no se reconocieron en el periodo al cual corresponden habiéndose conocido la información, se tratarán como omisiones e inexactitudes por información faltante o no reconocida en periodos anteriores, serán tratados como errores contables correspondientes a periodos anteriores, en los términos establecidos en el numeral 4 del capítulo VI-Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, como se indicó en el último párrafo del numeral 3 de estas conclusiones.

Si no es posible conocer la información de la sobretasa correspondiente al 4° trimestre antes de la autorización para la publicación de los estados financieros de la vigencia correspondiente, el registro contable debe hacerse en el momento en que se conoce la información y afectando los ingresos de ese periodo, en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza del ingreso, es decir un débito en la subcuenta 131101- Tasas, de la cuenta 1311- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito en la subcuenta 411001-Tasas, de la cuenta 4110- CONTRIBUCIONES, TASAS E IMPUESTOS NO TRIBUTARIOS.

No obstante, corresponde a la entidad adelantar las gestiones correspondientes para adoptar estrategias que le garanticen contar con el suministro de información suficiente y oportuna por parte de las entidades sujetas del pago de la sobretasa para así cumplir con las características de relevancia y representación de la información contable, de acuerdo al Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

CONCEPTO No. 20182000076361 DEL 26-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Financiamiento interno de largo plazo Gastos financieros
	SUBTEMAS	Actualización bonos emitidos por la entidad para respaldar el pago de las obligaciones pensionales de la Universidad de Antioquia.

Doctora

LUZ AYDE CORREA AGUIRRE

Directora de Contabilidad

Secretaría de Hacienda del Departamento de Antioquia

Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550005010-2 del 14 de diciembre de 2018, mediante la cual consulta:

El Departamento de Antioquia tiene reconocido en la contabilidad según el Acta de emisión N° 001 “Acta de emisión de un título de Deuda Pública del Departamento de Antioquia, denominado Bono Valor constante Serie B” suscrita el 1° de octubre de 2002 las condiciones que contiene son las siguientes:

- Bono de Valor constante a la orden de la Universidad de Antioquia para el pago del pasivo pensional - Subcuenta primera fondo administrativo mediante encargo fiduciario.
- Este bono de valor constante no es negociable, tiene un plazo estimado de treinta y un (31) años y seis (6) meses para su redención, contados a partir del 1 de julio de 2002 con redenciones mensuales anticipadas.
- A partir del año 2003 y durante los años subsiguientes, el valor de las redenciones se actualizará según las cláusulas cuarta y quinta del contrato.”

Mensualmente se contabiliza la actualización al valor del bono mediante una indexación, con la finalidad de mantener el saldo a precios constantes del periodo contable a presentar. Actualmente, el registro contable de la indexación del bono afecta como un mayor valor del bono y su contrapartida en cuentas de resultados. La cuenta de gasto utilizada bajo el actual catálogo general de cuentas es la 572290 - Otras operaciones sin flujo de efectivo que hace parte de la cuenta 5722 - Operaciones sin flujo de efectivo del grupo 57 - Operaciones Interinstitucionales.

Lo anterior porque la entidad considera que esta operación puede asimilarse a la contemplada en el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales incorporado al Marco normativo para las entidades de Gobierno mediante la Resolución 006 de 2017 en lo relacionado con Las Operaciones sin flujo de efectivo, en el numeral 2.2. Pago de obligaciones con títulos, pero al no encontrar la cuenta para reconocer la indexación del título, “solicitamos nos determinen si es el procedimiento correcto, de no serlo por favor indicar el procedimiento y las cuentas contables para el reconocimiento de la indexación mensual del bono, con el fin de presentar información

financiera acorde con la característica contable fundamental de representación fiel y evitar sanciones por parte de los entes de control.”

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

CONSIDERACIONES

Mediante Radicado CGN N° 20152000034801 del 27-08-2015, la CGN emitió concepto a petición de esa entidad en el contexto del RCP precedente, en donde se indicó el siguiente procedimiento contable para el registro de los bonos emitidos destinados al pago del pasivo pensional de la Universidad de Antioquia, asumido mediante contrato de concurrencia en los términos de la regulación vigente:

“Acorde con las consideraciones anotadas, como el departamento de Antioquia asumió un porcentaje de la obligación correspondiente al pasivo pensional de la Universidad de Antioquia, mediante un contrato, se considera que existe una obligación plena, en la medida que cumple las condiciones para la conformación de un pasivo, como es la ocurrencia de un hecho pasado del cual se espera la salida de recursos de la entidad, y que deberá reconocerse mediante un débito en la subcuenta 312527-Obligaciones de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO con crédito a la subcuenta 242590-Otros acreedores de la cuenta 2425-ACREEDORES, identificando a nivel de auxiliar el contrato y la entidad con la cual se suscribe.

Ahora bien, como el departamento ha emitido bonos de valor constante no negociables, con el objetivo no de obtener o captar recursos, sino la sustitución de la deuda asumida y reconocida para cancelar el pago del pasivo pensional de la Universidad de Antioquia, debitará la subcuenta 242590-Otros acreedores de la cuenta 2425-ACREEDORES y acreditará la subcuenta 263090-Otros títulos emitidos de la cuenta 2630-TÍTULOS EMITIDOS, los cuales serán presentados en la porción corriente y de largo plazo según la exigibilidad prevista para el cumplimiento de las obligaciones.

De otra parte, si la Gobernación efectúa un pago a la Universidad de Antioquia con los títulos emitidos, reportará ese valor en el respectivo informe como operación recíproca generada con la Universidad de Antioquia, entidad que reconocerá una inversión. En caso contrario no se incluye en el informe de operaciones recíprocas, por parte de ninguna de las dos entidades.”

Ahora bien, el Marco normativo para las entidades de Gobierno, contenido en la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones en el numeral 6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS

FINANCIEROS, define los pasivos como: “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.”

Y en relación con los Gastos, señala: “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, el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en la Norma de EMISIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA señala:

“2.1. Reconocimiento

1. 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

2. 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.

(...)

2.4. Medición posterior

6. 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 costo amortizado del instrumento por la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace

equivalentes los flujos contractuales del título con su costo amortizado en la fecha de medición.

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

8. Los intereses pagados disminuirán el valor del instrumento, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación pagada.

(...)

2.6. Revelaciones

12. La deuda adquirida mediante la emisión y colocación de títulos de deuda se revelará de acuerdo con dos criterios. El primero es su origen como deuda interna o deuda externa. Es interna aquella que, de conformidad con la reglamentación vigente, se pacta exclusivamente entre residentes del territorio nacional; por su parte, es externa aquella que, de conformidad con la reglamentación vigente, se pacta con no residentes. El segundo criterio de revelación es el plazo pactado. Así, es de corto plazo, la deuda adquirida con un plazo para su pago igual o inferior a un año, y es de largo plazo, la adquirida con un plazo para su pago superior a un año.

13. La entidad revelará información relativa al valor en libros de los títulos emitidos, plazos, tasas de interés, vencimiento y restricciones, que estos títulos le impongan a la entidad. Así mismo, revelará el valor de los títulos emitidos que se hayan dado de baja por causas distintas a su pago.

14. También revelará el valor nominal de los títulos, los costos de transacción reconocidos como menor valor del título, la tasa de negociación, la tasa de interés efectiva, así como los criterios utilizados para determinarla. Adicionalmente, la entidad revelará el valor total de los gastos por intereses calculados utilizando la tasa de interés efectiva.

15. Si la entidad ha infringido los plazos o ha incumplido con el pago del principal, de los intereses o de las cláusulas de reembolso, revelará a) los detalles de esa infracción o incumplimiento, b) el valor en libros de los títulos de deuda al finalizar el periodo contable y c) la corrección de la infracción o la renegociación de las condiciones de los títulos emitidos antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.”

El CGC aprobado para las entidades de Gobierno mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas:

“2223-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO como, “Representa el valor de las obligaciones originadas en la emisión, suscripción y colocación de títulos de renta fija que se celebran exclusivamente con residentes y que tienen pactado un plazo de pago superior a un año.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de los costos de transacción originados en la emisión del instrumento. 2- El valor de los intereses pagados. 3- El valor del principal o nominal pagado. 4- El valor del título que se transfiere.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de mercado del título en la fecha de emisión o el precio de la transacción cuando no tenga valor de mercado. 2- El valor del costo efectivo del título.”

“5804-FINANCIEROS, 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.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

En concepto N° 20152000034801 del 27-08-2015 dirigido a esa entidad, la CGN señaló el procedimiento para registrar los bonos objeto de la consulta como un pasivo en la subcuenta 263090-Otros títulos emitidos de la cuenta 2630-TÍTULOS EMITIDOS, los cuales a la fecha de transición al Nuevo marco normativo para las entidades de Gobierno debieron reclasificarse y medirse conforme a lo dispuesto en el Instructivo 002 de 2015, a la subcuenta 222390-Otros bonos y títulos emitidos de la cuenta 2223-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO, rubro que se encuentra regulado en la normatividad señalada en el Anexo de la Resolución 533 y sus modificaciones por la Norma de EMISIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA .

Esta Norma determina que en la medición posterior 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 costo amortizado del instrumento por la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del título con su costo amortizado en la fecha de medición.

El costo efectivo se reconocerá como un mayor valor del instrumento y como gasto en el resultado del periodo afectando la subcuenta 580429-Costo efectivo de títulos emitidos-Financiamiento interno de Largo Plazo de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Además, la entidad deberá revelar el origen de la deuda interna, el plazo de los títulos, las restricciones para su negociación, la tasa de interés utilizada para su actualización y los criterios para determinarla, así como cualquier dificultad para atender oportunamente los pagos.

Es pertinente anotar que el hecho económico a registrar corresponde a la causación del gasto originado en la indexación del valor de los títulos a valor constante, por lo que no es viable aplicar el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, el cual en los apartes referidos por ustedes aplica únicamente a las entidades del Nivel Nacional; según la descripción y la dinámica de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, ésta se utiliza para realizar el cruce de obligaciones entre entidades sin que exista un flujo de efectivo por hechos económicos diferentes a los contratos de concurrencia.

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación:

Concepto No. 20182000030571 DEL 06-06-2018

20182000076371 del 26-12-2018

5.12 CUENTAS POR PAGAR

CONCEPTO No. 20182300019541 DEL 16-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Impuestos, retención en la fuente y anticipos de impuestos Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios
	SUBTEMAS	Modificación a la dinámica de la cuenta 4110 ingresos fiscales contribuciones, tasas e ingresos no tributarios.

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 el N° 20175500054952 de fecha 20 de diciembre de 2017, en la cual una vez planteados algunos antecedentes legales y administrativos sobre la contribución por valorización, presenta la siguiente solicitud:

De acuerdo con lo expuesto anteriormente solicitamos concepto en los siguientes términos:

“En concordancia con la normativa vigente, la Contribución por Valorización es un Gravamen, por lo tanto, dentro de sus etapas de imposición, gestión de cobro, recaudo y baja, cumple con el procedimiento de los tributos, es decir se emiten Actos administrativos adicionales a la inicial, mediante los cuales se puede disminuir, aumentar el valor cobrado o archivar el proceso:

- a. En la modificación realizada al Catálogo General de Cuentas para entidades de gobierno, la CGN decidió no efectuar la reclasificación de los conceptos definidos como ingresos tributarios; en este sentido, aunque renombró la cuenta 1311 *Contribuciones, Tasas e Ingresos No Tributarios*, en su dinámica no detalla la diversidad de aumentos y disminuciones que se dan como consecuencia de la gestión de cartera, como sí lo hace para los Ingresos Tributarios. Nuestra inquietud es ¿La CGN admite el reconocimiento contable de estos hechos económicos como “*Contribuciones, Tasas e Ingresos No Tributarios*” si están debidamente soportados en documentos idóneos?

Así mismo sugerimos a la CGN complementar estas dinámicas teniendo en cuenta que la gestión de cartera para este tipo de Ingresos en las entidades, prácticamente cumple con

protocolos o procedimientos que originan la emisión de actos administrativos cuyo objetivo o finalidad se asimila a aquellos que soportan el cobro de los tributos.

- b. La cuenta de Resultados de Ejercicios Anteriores, como se menciona en los aspectos contables de esta comunicación, solo admite movimiento débito y crédito cuando se trate de errores en la constitución de los derechos de otras vigencias, situación que de acuerdo con la gestión de cartera que se realiza correspondería a un hecho económico nuevo y no a un error.

Por lo anterior, teniendo en cuenta que la Resolución 598 de diciembre de 2017 no efectuó la modificación a las dinámicas en este tema, para la CGN ¿Se acepta técnicamente que el reconocimiento de los hechos económicos que no sean errores, se reconozca en el ingreso normal de la vigencia, tanto en sus movimientos debito como crédito?

- c. Teniendo en cuenta que el Catálogo General de Cuentas incorpora en el pasivo y en el Gasto correspondiente la subcuenta que identifica la contribución por “Valorización” para quien es responsable de su pago, ¿es factible que en la cuenta del activo y del ingreso se incorpore la subcuenta por este concepto? “

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación (CGN) expidió la [Resolución 628 de 2015](#), por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, el cual define el alcance del Régimen de Contabilidad Pública y sirve de base para desarrollar este instrumento de normalización y regulación, en el contexto de la convergencia hacia estándares internacionales de información financiera. Este Referente se modificó mediante la [Resolución 456 de 2017](#).

El citado Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, en el párrafo 122, señala que:

“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.”
(Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas CGC, versión 2015.04 (publicada en la página web de la CGN), vigente a partir del 01 de enero de 2018, el cual contempla las actualizaciones dispuestas en las resoluciones [598](#) y [625](#) de 2017, en el Capítulo 2. Descripciones y dinámicas, señala lo siguiente:

“A partir de la estructura del Catálogo General de Cuentas de las entidades de gobierno, en este capítulo se detalla, la naturaleza y alcance de cada una de las clases, los grupos y las cuentas, así como las principales operaciones que pueden afectar su incremento o disminución. Las descripciones y dinámicas que se relacionan a continuación no son exhaustivas, por lo tanto, las operaciones que no se identifiquen de manera específica, se tratarán atendiendo los conceptos definidos en el marco normativo aplicable.” (Subrayado fuera de texto)

La dinámica y descripción de las siguientes cuentas, señala:

“1305 IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los impuestos, sus anticipos y las retenciones pendientes de recaudo, determinados durante el periodo en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme, con independencia del periodo fiscal al que correspondan.

DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor determinado en las declaraciones tributarias. 2- El valor de las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme. 3- El valor de las liquidaciones de corrección que aumenten el impuesto a cobrar. Marco Normativo para Entidades de Gobierno 4- El valor de la anulación de pagos originada en la devolución de cheques de recaudos.

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 cobrar. 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.

1311 CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

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

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.

4105 INGRESOS FISCALES IMPUESTOS DESCRIPCIÓN Representa el valor de los ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes.

DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor de las liquidaciones de corrección que disminuyan los ingresos. 2- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de las liquidaciones privadas, correcciones y ajustes. 2- El mayor valor establecido en las liquidaciones oficiales en firme. 3- El valor de las providencias falladas en contra de los contribuyentes.

4110 INGRESOS FISCALES CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS DESCRIPCIÓN Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable. SE ACREDITA CON: 1- El valor causado por los diferentes conceptos.”

De otra parte, 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"; establece:

(...)

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las

características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

En principio, es importante señalar que el Marco Normativo que deben aplicar las entidades de gobierno, emitido por Contaduría General de la Nación CGN, 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 dotados de fuerza vinculante y, por tanto, deberán ser acogidos por las entidades públicas.

Ahora bien, con independencia de la obligatoriedad que tienen las entidades de gobierno frente a la utilización del Catálogo General de Cuentas para efectos de registro y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que esta determine, se trata de una herramienta de carácter instrumental que normativamente está supeditada a lo dispuesto en el Marco Conceptual y a las normas para el reconocimiento, revelación y presentación de los hechos económicos.

El Catálogo General de Cuentas de las entidades de gobierno describe de manera general la naturaleza y alcance de cada una de las clases, los grupos y las cuentas, así como los principales eventos de los hechos económicos que deben ser objeto de registro, lo cual implica que no necesariamente se detalle la totalidad de las novedades que afectan su dinámica, a menos que su propósito de clasificación tenga un carácter restrictivo. Lo anterior significa que las descripciones y dinámicas definidas en el Catálogo no son exhaustivas, por lo tanto, los eventos que no se identifiquen de manera específica, podrán ser registrados bajo sanos criterios del juicio profesional, siempre que se guarde coherencia

con lo estipulado en el Marco Normativo contable que le sea aplicable a la respectiva entidad.

Así las cosas, para el reconocimiento de las cuentas por cobrar e ingresos por concepto de la contribución especial del 5%, las estampillas (Universidad Distrital, Pedagógica Nacional, Pro Adultos Mayores, Pro Cultura), contribución por valorización o de tasas retributivas, entre otros ingresos, la entidad puede fijar en sus políticas operativas una dinámica como la señalada a continuación:

Que los derechos reconocidos se debiten con:

- 1- El valor determinado en la facturación o declaración privada, según el caso.
- 2- El valor de las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.
- 3- El valor de las liquidaciones de corrección que aumenten la contribución a cobrar.
- 4- El valor de la anulación de pagos originada en la devolución de cheques de recaudos.

Que los derechos reconocidos se acrediten 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 la contribución a cobrar
- 4- El valor de las compensaciones permitidas por la legislación respectiva.
- 5- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja por causas diferentes al pago.

En el mismo sentido, también podrá reconocer los ingresos originados en las contribuciones por valorización en la cuenta 4110 Contribuciones, Tasas e Ingresos No Tributarios, afectando esa cuenta así:

Débitos:

- 1- El valor de las liquidaciones de corrección que disminuyan los ingresos.
- 2- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

Créditos:

- 1- El valor de la facturación o las liquidaciones privadas, correcciones y ajustes.
- 2- El mayor valor establecido en las liquidaciones oficiales en firme.
- 3- El valor de las providencias falladas en contra de los contribuyentes.

CONCEPTO No. 20182000020561 DEL 16-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Beneficios a los empleados Transferencias y subvenciones Gastos de administración y operación Gastos de ventas Patrimonio de las entidades del gobierno Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Manejo contable de los bienes entregados o recibidos sin contraprestación. Reconocimiento de las operaciones realizadas al interior de una entidad contable. Procedimiento contable de las Incapacidades.

Doctora

LUZ CELY SANABRIA DÍAZ

Coordinadora GIT Financiera

Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC)

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000752-2, del día 21 de febrero de 2018, mediante la cual presenta cuatro inquietudes, tres de ellas relacionadas con el aplicativo SIIF Nación con el nuevo marco normativo, en donde luego de consultar la tabla “TCON 1” Códigos contables, consulta lo siguiente:

Con relación a la primera inquietud, la consultante evidencia que para los bienes en comodato suscritos por el IGAC con otras entidades públicas, no existe una cuenta del patrimonio a la cual se pueda acreditar o debitar el ingreso de estos.

Con respecto a la segunda y tercera inquietud, la consultante indica que para los casos de traslado de bienes, elementos devolutivos, transferencia de fondos y obligaciones (tales como las obligaciones por concepto del IVA) a las 22 subunidades que tiene la Entidad, no existe una cuenta del patrimonio a la cual se pueda acreditar o debitar el ingreso o salida de estos.

En cuanto a la cuarta inquietud, la consultante solicita el tratamiento contable de las incapacidades y sus reintegros bajo las “normas internacionales para el sector público”.

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

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) tiene, entre otras, las funciones de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público, así como establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública.

El párrafo 114 del numeral 5.2.3 del documento “Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública” señala lo siguiente: “El Marco Normativo para Entidades de Gobierno es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes.”(Subrayado fuera del texto).

1. Manejo contable de los bienes entregados o recibidos sin contraprestación:

El numeral 6.2.1. Reconocimiento de activos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para las entidades de gobierno, del anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece 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).

El numeral 6.1.1. Activos, del citado Marco Conceptual, define el control en los siguientes términos:

“(…) 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).

2. Reconocimiento de las operaciones realizadas al interior de una entidad contable:

La Resolución N° 620 de 2015, “Por la cual se incorpora el Catálogo General de Cuentas al Marco normativo para entidades de gobierno”, en el párrafo del artículo 2°, señala lo siguiente:

“PARÁGRAFO. Cuando las entidades sujetas a la Resolución 533 de 2015 organicen el proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable, estos aplicarán, integralmente, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución para el registro de sus operaciones y la entidad definirá un procedimiento interno conducente a la eliminación de la totalidad de las operaciones entre dichas unidades o centros de responsabilidad, cuando deba presentar información como una sola entidad.” (Subrayado fuera de texto).

Con respecto a la contabilidad por segmentos al interior de una entidad de gobierno, el Capítulo VI, numeral 3. Información Financiera por Segmentos, de 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 y sus modificaciones, especialmente el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, se señala lo siguiente:

“1. Un segmento es una actividad o grupo de actividades de la entidad que es identificable y para el cual es apropiado presentar información financiera separada con el fin de a) rendir cuentas, b) evaluar el rendimiento pasado de la entidad en la consecución de sus objetivos y c) tomar decisiones con respecto a la asignación de recursos en el futuro.

2. Cuando se den las condiciones anteriormente relacionadas y se considere relevante presentar información financiera por segmentos, la entidad aplicará la presente Norma." (Subrayado fuera de texto).

3. Procedimiento contable de las Incapacidades:

Entre tanto, para dar respuesta a su inquietud, se hace necesario considerar el párrafo 1° del artículo 40 del Decreto N° 1406 de 1999, el cual fue modificado conforme al Decreto N° 2943 del 17 de diciembre de 2013, mediante el cual se establece que "estarán a cargo de los respectivos empleadores las prestaciones económicas correspondientes a los dos (2) primeros días de incapacidad originada por enfermedad general y de las Entidades Promotoras de Salud a partir del tercer (3) día y de conformidad con la normatividad vigente".

El numeral 5. Principios de Contabilidad Pública, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, incluye el Devengo dentro de las pauta básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable de las entidades de gobierno, el cual se define así: "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 del texto).

El párrafo 1 del numeral 2.1. Reconocimiento, de la Norma de cuentas por cobrar contenida en el Capítulo I. Activos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para entidades de gobierno anexas a la Resolución N° 533 de 2015, especialmente el anexo a la Resolución N° 484 de 2017, establece que "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. ..." (Subrayado fuera del texto).

El párrafo 1 del numeral 3.1. Reconocimiento, de la Norma de cuentas por pagar contenida en el Capítulo II. Pasivos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para entidades de gobierno anexas a la Resolución N° 533 de 2015, especialmente el anexo a la Resolución N° 484 de 2017, establece los siguientes criterios generales para el reconocimiento de las cuentas por pagar: "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 del texto).

El numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenida en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para entidades de gobierno anexas a la Resolución N° 533 de 2015, especialmente el anexo a la Resolución N° 484 de 2017, establece, entre otros aspectos, lo siguiente:

“20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error. (...)” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

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

Es de aclarar que el Marco Normativo para Entidades de Gobierno es un desarrollo propio de la CGN, que aunque tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP , no contempla los mismo criterios definidos en estas últimas y por lo tanto, la consulta se resuelve dentro del ámbito del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

1. Manejo contable de los bienes entregados o recibidos sin contraprestación:

Corresponde a las entidades involucradas 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.

Por lo anterior, la entidad de gobierno receptora de los bienes deberá evaluar cuál de estos cumplen con los criterios de reconocimiento de activos, los cuales fueron recibidos en una transacción sin contraprestación, verificando que sean recursos controlados por la entidad, de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del bien pueda medirse fiablemente. 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, contra un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Entre tanto, la entidad de gobierno que entrega los bienes deberá evaluar si transfirió sustancialmente los riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios de estos a la entidad receptora, que de ser así, procederá a desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación del bien, acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado y reconociendo un gasto por transferencia mediante un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS; de lo contrario, deberá mantener el activo en los estados financieros.

2. Reconocimiento de las operaciones realizadas al interior de una entidad contable:

Todas las entidades de gobierno tienen la competencia para determinar la forma de organización y ejecución del proceso contable que más se ajuste a sus necesidades y requerimientos, de manera que este se ajuste a su estructura y características que le sean propias. Cuando se trate de operaciones realizadas entre diferentes centros de responsabilidad contable, unidades, subunidades, actividades o dependencias internas, en cada caso se deberá aplicar integralmente el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, cuya última modificación fue mediante la Resolución N° 598 de 2017.

Cuando se trate de operaciones mediante las cuales entregue bienes, recursos o se transfieran obligaciones con carácter permanente entre áreas de responsabilidad al interior

de la Entidad, deberá registrarse afectando los gastos y los ingresos respectivos, aplicando el juicio profesional para establecer la esencia económica subyacente del hecho económico. En atención a la forma de organización y ejecución del proceso contable interno que se adopte, corresponde a la entidad definir, documentar y aplicar un procedimiento conducente a la eliminación de la totalidad de las operaciones internas, para efectos de la entrega de información contable como una sola entidad a la CGN.

3. Procedimiento contable de las incapacidades:

1. Registro contable de la incapacidad y de la cuenta por cobrar a las Entidades Promotoras de Salud - EPS o ARL de incapacidades del mismo periodo contable y de periodos anteriores:

El reconocimiento de las incapacidades por enfermedad general se efectúa en el momento en el que se produzca la obligación de pago por parte de la entidad, en atención al principio de devengo. El registro contable de los dos (2) primeros días de incapacidad originada por enfermedad general se efectúa debitando las subcuentas 510201-Incapacidades o 520301-Incapacidades, de las cuentas 5102 o 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, según corresponda, contra las subcuentas 251125-Incapacidades, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Las incapacidades de los empleados originadas por enfermedad general, a partir del tercer (3) día de ausencia, de las cuales, además de tener la obligación de pago, se tengan un derecho de reembolso por parte de las Entidades Promotoras de Salud - EPS o ARL, se registran con un débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTROS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 251125-Incapacidades, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, siempre y cuando la entidad cumpla con los requisitos señalados por Ley para solicitar el reembolso; en caso contrario, el empleador asumirá estas prestaciones económicas y el registro contable corresponderá al señalado en el párrafo inmediatamente anterior.

En el evento particular en que el valor de la incapacidad que por Ley debe ser asumida por la Empresa Prestadora de Servicios - EPS o ARL, haya sido reconocido como gasto conjuntamente con el valor de la nómina, la entidad deberá corregirlo mediante un débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTROS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito a la subcuenta 510201-Incapacidades o 520301-Incapacidades, de las cuentas 5102 o 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, según corresponda, siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos en la Ley para su reembolso, y que el valor corresponda al mismo periodo en el cual se causó la nómina. Si corresponde a un periodo contable anterior, la entidad deberá debitar la subcuenta 138426-Pago por cuenta de

terceros, de la cuenta 1384-OTROS CUENTAS POR COBRAR y acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

2. Recaudo de la cuenta por cobrar por concepto de incapacidades del mismo periodo contable y de periodos anteriores a cargo de la EPS o ARL:

Cuando se tenga el derecho al reembolso, en el momento en que se evidencia el pago por parte de la EPS o ARL, la entidad debe debitar la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditar la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTROS CUENTAS POR COBRAR, tanto para las incapacidades registradas en el mismo periodo o de periodos anteriores.

3. Registro contable de las diferencias por mayores o menores valores liquidados por la EPS o ARL, respecto a la cuenta por cobrar reconocida inicialmente:

Se puede presentar que el valor liquidado y pagado por parte de la EPS o ARL presente saldos positivos o negativos en relación con la cuenta por cobrar registrada inicialmente, por lo cual, las diferencias se deben reconocer en función de la causa que las origina, así:

a. Si los saldos positivos o negativos se presentan por diferencias en criterios aplicados por la entidad y la EPS o ARL, aun cuando el reconocimiento de los derechos de cobro se efectuó de acuerdo a la legislación legal vigente y a los criterios definidos en la regulación contable expedida por la CGN, la entidad reconocerá los mayores valores liquidados y consignados por la EPS o ARL, como ingresos en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, mientras que los menores valores liquidados y consignados, se reconocerán como gasto en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos, de la cuenta 5808-GASTOS DIVERSOS, cuando los hechos ocurran dentro de un mismo periodo contable.

Lo anterior, siempre que se no inicie el proceso pertinente para efectuar la devolución o solicitud de reembolso por concepto de las diferencias presentadas, que en cuyo caso la entidad deberá evaluar la probabilidad de entrada o salida de efectivo o equivalentes de efectivo para efectuar el reconocimiento de un activo o pasivo, según corresponda.

b. Cuando exista un error en el valor imputable registrado en la cuenta por cobrar, frente a la liquidación a cargo de la EPS o ARL, debido a que, entre otros aspectos, no se efectuó el cálculo de acuerdo a la legislación legal vigente o no se reconoció la cuenta por cobrar conforme a los criterios definidos en la regulación contable expedida por la CGN, los mayores valores consignados se reconocerán como una disminución del gasto que se afectó al registrar la nómina, en tanto que los menores valores se deben reconocer en la misma

cuenta y subcuenta que se afecta en el registro normal de la nómina, siempre y cuando los hechos ocurran dentro de un mismo periodo contable. Cuando el hecho trasciende de un ejercicio contable a otro, los registros se efectuarán siguiendo la misma lógica, pero afectando las subcuentas respectivas de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Lo anterior, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores anexa a la Resolución N° 533 de 2015, especialmente el anexo a la Resolución N° 484 de 2017.

CONCEPTO No. 20182000024401 DEL 20-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Beneficios a empleados Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de contratos por prestación de servicios. Reconocimiento de las prestaciones sociales de los empleados. Registro para el reconocimiento en saldos iniciales del saldo de la cuenta 3128 al 31 de diciembre de 2017.

Doctor

ELKIN HERNÁNDEZ

Contador

Concejo de Ibagué

Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550001320-2, del día 20 de marzo de 2018, en la cual indica que en el desarrollo de la transición al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, desea se resuelvan las siguientes inquietudes, para así proceder al reconocimiento contable de cada situación:

“1. ¿Un contrato de prestación de servicios (técnicos, profesionales, o de suministros, etc) debe ser reconocido inicialmente por el valor total del contrato, con un débito en la cuenta

del gasto y un crédito en la cuenta de cuentas por pagar o ahora solo lleva al gasto la porción mensual del valor que cobra el contratista?

2. ¿Sigue vigente la contabilización de provisiones para pago de prestaciones sociales tales como prima de servicios, vacaciones y navidad?

3. ¿Cuál es la nueva cuenta contable para pasar a saldos iniciales, los saldos reflejados en el Balance en la cuenta 3128 a 31 de diciembre de 2017?”

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, indica:

“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.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía y/o fecha de vencimiento.

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; también pueden ser 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. (...)

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. (...)

6.2.2. 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)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo II. Pasivos, señalan:

"3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro,

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

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. 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. (...)

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

5. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo, aquellos otorgados a los empleados que hayan prestado sus servicios a la 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.

6. 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.

7. En caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por dichos beneficios. (...)

5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento

11. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con

vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

12. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes: a) premios o bonificaciones por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio; b) beneficios por invalidez permanente a cargo de la entidad; y c) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.

13. Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la entidad consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados.

14. 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.

15. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.” (Subrayado fuera de texto)

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

“2511 - BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados originadas por los servicios que estos han prestado a la entidad durante el periodo contable y cuya obligación de pago vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del mismo. (...)

2512 - BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones generadas por concepto de las retribuciones que la entidad proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios. (...)

3128 - AGOTAMIENTO DE LAS RESERVAS PROBADAS DE LOS RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES (Db)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado por la extracción del recurso, calculado con base en el valor de las regalías liquidadas durante el periodo contable. (...)”

Por su parte el Instructivo número 002 de 2015, emitido por la CGN indica en el numeral 1.1. Activos,

“1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

La entidad determinara, 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 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

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye lo siguiente para cada una de las consultas planteadas:

1. ¿Un contrato de prestación de servicios debe ser reconocido inicialmente por el valor total del contrato, con un débito en la cuenta del gasto y un crédito en la cuenta de cuentas por pagar o solo llevar al gasto la porción mensual del valor que cobra el contratista?

Las cuentas por pagar que cumplen las condiciones de pasivo, se deben registrar en el momento en que nace la obligación en razón a que se recibe el bien o el servicio, en cumplimiento del principio de devengo. Por lo tanto, los contratos sin ejecutar no se reconocerán como pasivo, hasta tanto surja la obligación presente del pago por parte de la

Entidad y el derecho de exigir el pago por parte del acreedor, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

El devengo de la cuenta por pagar se debe efectuar en la porción que corresponda a los bienes o servicios efectivamente recibidos, de conformidad con las condiciones contractuales que hayan pactado las partes.

2. ¿Sigue vigente la contabilización de provisiones para pago de prestaciones sociales tales como prima de servicios, vacaciones y navidad?

En aplicación del principio de devengo, los gastos y pasivos por concepto de beneficios a 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 período.

Ahora bien, en desarrollo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las prestaciones sociales a favor de los empleados, cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre de dicho período, deberán reconocerse 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.

Es por lo anterior que las obligaciones a pagar por concepto de pasivos laborales, se reconocerán como un pasivo por Beneficios a los empleados, de las cuales las prestaciones laborales que deban cancelar durante los 12 meses siguientes a la terminación del período contable se clasificarán en la cuenta 2511-OBLIGACIONES A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Ahora, con la aplicación de la nueva normatividad contable, si bien por este concepto no se presentan cuentas de provisiones, 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. El pasivo se medirá por el valor de la obligación derivado de los beneficios definidos al final del período contable, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera.

Así las cosas, la entidad deberá identificar y clasificar las prestaciones sociales que representarán una obligación que deberá liquidar y/o pagar a los empleados en un período mayor a los 12 meses siguientes al cierre del período, en la medida que surja la obligación de pago, como pasivos por beneficios a empleados a largo plazo.

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° 484 de 2017.

En atención a lo señalado en el Catálogo General de Cuentas con relación a la dinámica de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, las obligaciones reconocidas previamente se mantendrán en esta clasificación hasta que se realicen los pagos correspondientes. Por tanto no se efectuará ninguna reclasificación a subcuentas de la cuenta 2511- BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Ahora bien, para efectos de la presentación en el Estado de Situación Financiera, la entidad debe clasificar como pasivos no corrientes los beneficios a empleados diferentes a los de corto plazo, con excepción de la parte proporcional que se espera liquidar o pagar dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha del cierre del periodo contable, los cuales se presentarán como pasivos corrientes.

3. ¿Cuál es la nueva cuenta contable para pasar a saldos iniciales, los saldos reflejados en el Balance en la cuenta 3128 a 31 de diciembre de 2017?

La cuenta 3128 - PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB), por los conceptos allí indicados, del Régimen de Contabilidad Pública Precedente estuvo vigente hasta el 1 de enero de 2018, con miras de posibilitar la reclasificación de su saldo a la cuenta de Capital Fiscal, y a continuación aplicar lo indicado por el Instructivo número 002 de 2015 en relación con la determinación de los saldos iniciales a incluir en el Estado de Situación Financiera de Apertura.

A partir del 1 de enero de 2018, la acumulación de las Depreciaciones, amortizaciones, agotamiento y deterioro se registrarán en las cuentas complementarias correspondientes de cada activo afectado.

Por otra parte, en el CGC anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, a partir del 1 de enero de 2018, se crea la cuenta 3128 - AGOTAMIENTO DE LAS RESERVAS PROBADAS DE LOS RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES (Db), la cual se utilizará para representar el valor acumulado por la extracción del recurso, calculado con base en el valor de las regalías liquidadas durante el periodo contable; siendo esta una cuenta diferente a la utilizada en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente.

CONCEPTO No. 20182000029651 DEL 29-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Provisiones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para las conciliaciones judiciales.

Doctor

MODESTO VALBUENA TONCÓN

Coordinador del Grupo de Contabilidad

Procuraduría General de la Nación

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) N° 2018550001786-2 del día 19 de abril de 2018, mediante la cual solicita aclarar el uso de cuentas contables, para el reconocimiento de conciliaciones judiciales y extrajudiciales, de acuerdo a los parámetros establecidos en el Procedimiento contable para el registro de procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, mediante la Resolución 116 de 2017, expedida por la CGN, atendiendo a la siguiente situación:

“Los hechos económicos surgen cuando un tercero interpone una demanda en contra de la entidad; la oficina jurídica informa sobre la probabilidad de pérdida del proceso y cuando la obligación es probable se contabiliza en las subcuentas que corresponda de la cuenta 5368-Provisión Litigios y Demandas y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2710-Litigios y demandas.

En la medida en que avanza el proceso en ocasiones se termina por conciliación entre las partes (conciliación judicial).

La consulta concreta y respecto a estas conciliaciones judiciales, es:

1. Una vez se cuente con el valor liquidado y conciliado (judicialmente), se debe contabilizar en la subcuenta del pasivo 246002-Setencia o en las subcuentas 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-Créditos Judiciales?

2. En el mismo sentido, si el valor liquidado y conciliado es mayor al valor provisionado, se debe contabilizar el mayor valor del gasto en la subcuenta 589012-Sentencias o en la subcuenta 589013-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales?

3. Si el valor liquidado y conciliado (judicialmente), es menor que el valor de la provisión reconocida (en la misma vigencia), se debe afectar la subcuenta que corresponda en la cuenta 5368 Provisión Litigios Demandas o la subcuenta 537302 Mecanismos alternativos de solución de conflictos (previa reclasificación del valor provisionado en la cuenta 5368)?”

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

CONSIDERACIONES

Dentro de la Sentencia C-902 de 2008, la Corte Constitucional, se establecen las características de la conciliación judicial y extrajudicial, de la siguiente manera:

“CONCILIACION: La conciliación es un mecanismo alternativo para la resolución de conflictos, por cuyo medio las partes, con la ayuda de un tercero neutral, calificado y autorizado para ello, resuelven directamente un asunto en el que se presenta desacuerdo y que es susceptible de ser conciliable.

CONCILIACION EXTRAJUDICIAL: La conciliación extrajudicial se realiza antes o por fuera de un proceso judicial, como medio alternativo; mediante ella, las partes resuelven de manera pacífica solucionar su problema o conflicto, sin tener que acudir a un juicio. La conciliación extrajudicial será en derecho cuando se realice a través de centros de conciliación o ante autoridades en cumplimiento de funciones conciliatorias; y en equidad cuando se realice ante conciliadores en equidad.

CONCILIACION JUDICIAL: La conciliación judicial es un medio alternativo a la resolución del conflicto, mediante una decisión o fallo. En tal sentido, es una forma especial de poner fin al proceso, siendo el tercero que dirige esta clase de conciliación el juez de la causa, quien además de proponer fórmulas de arreglo, homologa o convalida lo acordado por las partes, otorgándole eficacia de cosa juzgada. En algunos casos, tal conciliación opera como requisito de procedibilidad.” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 116 de 2017 de la CGN, dispone dentro del Reconocimiento de obligaciones y revelación de pasivos contingentes:

“2.4 Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente.

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Las provisiones se revisarán cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible. Los mayores valores se registrarán con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. Por su parte, los menores valores se registrarán con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, dependiendo del periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión.

2.5 Sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la entidad verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Si el valor liquidado es igual al valor de la provisión reconocida, se registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta 246002-Sentencias o en la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

b) Si el valor liquidado es mayor al valor reconocido como provisión, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia se registrará en la subcuenta 589012-Sentencias o en la subcuenta 589013-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

c) Si el valor liquidado es menor que el valor de la provisión reconocida, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS si el gasto relacionado con la provisión se registró en el mismo período contable. De lo contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS." (Subrayado fuera del texto)

En este sentido, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución 620 de 2015, se señala:

"2460-CRÉDITOS JUDICIALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones por concepto de fallos en contra de la entidad, debidamente ejecutoriados, así como los mandamientos ejecutivos, conciliaciones administrativas y otras órdenes judiciales falladas a favor de terceros y originadas en litigios de carácter civil, laboral o administrativo.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los pagos que se efectúen a favor del demandante o beneficiario.
- 2- El menor valor originado en los ajustes producto de las revisiones de las providencias que hayan sido objeto de pago.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor determinado en los fallos, laudos o conciliaciones debidamente ejecutoriadas.
- 2- El mayor valor originado en los ajustes producto de las revisiones a las providencias que hayan sido objeto de pago.
- 3- El valor reclasificado desde las provisiones por concepto de fallos, laudos o conciliaciones debidamente ejecutoriadas." (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

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

Atendiendo a que el proceso judicial interpuesto por un tercero, contablemente fue registrado como una provisión en la cuenta 2710-LITIGIOS Y DEMANDAS y gasto en la cuenta 5368-PROVISIÓN, LITIGIOS Y DEMANDAS, el reconocimiento del valor acordado mediante el acta de la conciliación judicial, corresponderá a la cancelación de la provisión de este proceso, para reconocerse como una cuenta por pagar en la subcuenta 246090-Otros créditos judiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, puesto que este acto no corresponde a alguna de las otras dos categorías contempladas en esta cuenta.

Ahora bien, respecto a la diferencia originada entre el valor de la provisión y el valor acordado, atenderá a las siguientes situaciones:

- a) Si el valor acordado es mayor al valor de la provisión reconocida, se cancelará la provisión con un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS, se reconoce la cuenta por pagar por el valor acordado con un crédito en la subcuenta 246090-Otros créditos judiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, y por lo tanto, la diferencia se reconocerá como un gasto, con un débito en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.
- b) Si, por el contrario, el valor de la provisión reconocida es mayor al valor acordado, la diferencia será reconocida como un ingreso por recuperación, con un crédito en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, en el caso en el que el gasto por la provisión del proceso judicial, se reconociera en una vigencia anterior.

En cambio, si el gasto por provisión se reconoció dentro de la misma vigencia del acuerdo judicial, se procederá a reducir el gasto por provisión, con un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS.

CONCEPTO No. 20182000033931 DEL 10-07-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Corrección del saldo de naturaleza contraria de la subcuenta 249039-Saldos a favor del contribuyente

Doctora

ELIZABETH ACOSTA OLAYA

Profesional universitario

Secretaria de hacienda - Dirección Financiera y Contable

Alcaldía de Envigado

Envigado - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002344-2, del 29 de mayo de 2018, en la cual solicita el “procedimiento contable para ajuste de saldo negativo en cuenta de saldo a favor en impuestos (249003) (Sic), como resultado de una compensación con liquidación del periodo actual”, así:

“Solicito su colaboración para que me indiquen la forma correcta de ajustar una cuenta negativa de saldos a favor de impuestos que venían de periodos anteriores, debido a que con esta cuenta se compenso una liquidación de impuestos y la cuenta de saldo a favor quedo con saldo negativo, ya que se compenso (cruzo o débito) un mayor valor al contabilizado como saldo a favor en esta cuenta.

El valor de la compensación es correcto, pero el valor que hay contablemente para compensar y que venía del año anterior estaba por un valor inferior, debiendo ser mayor a este valor.

Resumiendo la pregunta, este valor negativo en una cuenta de saldo a favor de impuestos, se debe contabilizar como un Gasto y acreditar el saldo a favor por el valor negativo, se

debe afectar el Presupuesto del Municipio o cual es (Sic) procedimiento contable correcto que se debe seguir a la luz del nuevo Marco Normativo”.

CONSIDERACIONES

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

El principio de Esencia sobre la forma señalado en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera para Entidades de Gobierno, indica:

“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.”

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, sobre la cuenta del pasivo 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, establece:

“2490 - OTRAS CUENTAS POR PAGAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad, en desarrollo de sus actividades, diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del pago total o parcial de las obligaciones por los diferentes conceptos.
- 2- El valor de las cuentas por pagar que se den de baja.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las obligaciones por los diferentes conceptos”.

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, sobre la corrección de errores en la Norma de POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES, se establece:

“4.3 Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo

al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

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

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

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

La cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR es de naturaleza crédito y representa aquellas obligaciones contraídas por la entidad en desarrollo de sus actividades, que podrá ser debitada con el pago total o parcial de la obligación, o cuando se dé de baja. Así las cosas,

el saldo en la subcuenta 249039-Saldos a favor del contribuyente, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, puede ser debitado por la compensación que se da con el saldo a pagar que se le genera al contribuyente en el nuevo periodo gravable, hasta el monto del saldo a favor, razón por la cual no es factible para este Despacho determinar las causas del caso por usted planteado, así como tampoco formular un procedimiento único para corregir el problema. Como consecuencia de ello, corresponde a la Entidad efectuar el análisis histórico de los registros realizados.

Ahora bien, si el estudio revela que los registros históricos tanto para el reconocimiento de los impuestos como de las retenciones en la fuente y anticipos ha sido correctos, y que el problema se origina en que existiendo un saldo a cargo del contribuyente superior a las retenciones y anticipos, el cruce de cuentas se efectuó por el valor del importe a cargo de este, en lugar del valor de las retenciones y anticipos, lo que procede es restituir a las cuentas por cobrar, el mayor valor aplicado y que corresponde al saldo insoluto que debe figurar a cargo del contribuyente, contra el saldo inconsistente en la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Si el estudio revela que se cometieron errores en el registro de declaraciones tributarias o de retenciones y anticipos, que afectaron los resultados en años anteriores, una vez descubierto estos, deben corregirse ajustando el valor de las partidas del activo y pasivo afectadas. El efecto de la corrección por un error de periodos anteriores no podrá incluirse en el periodo en el que se descubre el error, por tanto no deberá afectar los resultados de este periodo, sino la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda al tipo de error incurrido.

Cuando el error sea material, para efectos de presentación, la entidad reexpresará retroactivamente la información comparativa afectada por el error.

CONCEPTO No. 20182000039381 DEL 09-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento contable a efectuar para las partidas conciliatorias por concepto de transferencias realizadas el último día hábil bancario y cheques girados y no cobrados.

Doctor

GERARDO SANTAMARÍA BORDA

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550002940-2, del día 17 de julio de 2018, en la cual se señala:

“El efectivo y equivalentes al efectivo bajo el nuevo marco normativo corresponden a instrumentos financieros y en ese sentido, el valor presentado en los Estados Financieros deberá reflejar el valor de mercado. Ahora bien, los extractos bancarios son documentos soporte los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza una entidad.

De acuerdo a lo anterior, consideramos que el valor que debe reconocerse en los Estados Financieros como mínimo al final del periodo contable y en todo caso cada que se presenten informes financieros intermedios (bien sea mensuales, trimestrales o semestrales) será el valor que refleja el extracto bancario, y las diferencias o partidas conciliatorias deberán reconocerse a la fecha de corte en las cuentas de naturaleza que dan origen a dichas partidas.

Ejemplo 1. Transferencia realizada a favor de un tercero el último día hábil bancario del mes que no se ve reflejada en el extracto bancario del mes en el cual se realizó dicha transferencia, sino en el extracto del mes siguiente.

Ejemplo 2. Cheque girado a un tercero por la prestación de un servicio y no cobrado a la fecha de corte.

En razón a lo expuesto deberá seguir reconociéndose en una cuenta de pasivo hasta tanto el valor no haya sido acreditado por parte de la entidad financiera.

Solicitamos de manera respetuosa, nos sea aclarado si el procedimiento anteriormente descrito es el correcto para la presentación de la información financiera de una entidad de gobierno, en aplicación al nuevo marco normativo Resolución 533 de 2015. De no ser, solicitamos nos sea indicado el procedimiento idóneo a seguir.”

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

CONSIDERACIONES

El artículo 721 del Código de comercio, establece:

Contaduría General de la Nación	Régimen de Contabilidad Pública	1487
Compilación a 31 de diciembre de 2018		

“ARTÍCULO 721. <PAGO DEL CHEQUE DENTRO DE LOS SEIS MESES SIGUIENTES A SU FECHA DE EXPEDICIÓN>. Aun cuando el cheque no hubiere sido presentado en tiempo, el librado deberá pagarlo si tiene fondos suficientes del librador o hacer la oferta de pago parcial, siempre que se presente dentro de los seis meses que sigan a su fecha.”

Por su parte, en Sentencia C-451/02 de la Corte Constitucional, se prescribe:

“... “el cheque es un título valor impreso en formularios bancarios, contentivo de una orden incondicional de pagar una suma determinada de dinero, dirigida por una persona llamada girador contra una entidad bancaria (librado) y pagadero a la orden o al portador a su presentación, suscrito por quien lo crea y con la suficiente y previa provisión de fondos de parte del girador para su pago en el respectivo banco. En consecuencia, el cheque a diferencia de la letra de cambio, es un medio u orden, que exige la previa provisión de fondos para su cancelación, el cual debe ser presentado y cubierto por el banco dentro de los plazos términos que fija la ley.” Señala que es precisamente la confianza en que el cheque será pagado lo que explica que el acreedor consienta en admitir una orden de pago en lugar de un pago en efectivo.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, 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 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, 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.

(....)

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

o requerimientos de las autoridades competentes sin que esto signifique, necesariamente, la ejecución de un cierre.

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

(...)

6.1.2. Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la 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.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporadas mediante Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, establece:

“1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

1.3.5. Estado de flujos de efectivo

(...)

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

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...

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

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

“3.2.3.1 Soportes documentales

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

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

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

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Los registros deberán estar respaldados por documentos idóneos a fin de garantizar información contable pública susceptible de ser verificada; esto se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que realmente se revela la situación y

actividad de la entidad de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de políticas, principios, normas técnicas y procedimientos. Así las cosas, los extractos bancarios y conciliaciones bancarias, son parte de los documentos soportes que respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad, y permite demostrar las causas que originan un determinado registro contable.

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

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

No obstante, y en atención al caso particular, la entidad sujeta al ámbito de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución 484 de 2017, deberá seguir el procedimiento contable que se indica a continuación, para las partidas conciliatorias por concepto de transferencias realizadas el último día hábil bancario y cheques girados y no cobrados:

Transferencias realizadas el último día hábil bancario

Cuándo se ha realizado efectivamente la transferencia, la entidad deberá debitar la subcuenta y cuenta del pasivo donde se tiene reconocida la obligación con el tercero, o la subcuenta y cuenta de activo, en caso que la transacción conlleve al reconocimiento de un derecho, y acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, toda vez que la entidad no podría disponer de dicho recurso y tampoco usarlo para cumplir con otros compromisos de pago en el corto plazo, aunque el procedimiento bancario demore algunos días en materializar la transferencia a favor del beneficiario de esta.

Si se presenten partidas conciliatorias correspondientes a desembolsos que fueron girados y reconocidos a favor de terceros durante el mes, pero que no se formalizaron durante el

período respectivo y por lo tanto no quedan registrados en el extracto bancario al finalizar el mes, sino en el extracto del mes posterior, la entidad mantendrá la partida conciliatoria sin hacer ningún registro adicional.

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

Cheques girados y no cobrados

El cheque constituye un título valor y una orden incondicional de pagar una suma determinada de dinero. Así las cosas, los cheques girados por la entidad, que habiendo sido reclamados no han sido cobrados, se podrán registrar mediante un débito en la subcuenta y cuenta del pasivo donde se tiene reconocida la obligación con el tercero, y mediante un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, toda vez que no se podría disponer de ese efectivo, así permanezca depositado en las cuentas de la respectiva entidad contable pública, como tampoco usarlo para cumplir con otros compromisos de pago en el corto plazo.

Por su parte, la entidad deberá adelantar procedimientos internos y acciones administrativas, a fin de depurar las partidas conciliatorias durante el transcurso del periodo contable, si a 31 de diciembre persisten saldos pendientes de depurar en las conciliaciones bancarias, estos deben quedar registrados mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y mediante un crédito en la subcuenta 249032-Cheques no cobrados o por reclamar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, a fin de que no existan diferencias entre el saldo en libros y el saldo del extracto bancario.

Igualmente, si durante el periodo contable se gira un cheque, y en el transcurso del mismo han pasado seis meses de no haber sido cobrado por el tercero, la entidad deberá restituir los fondos debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 249032-Cheques no cobrados o por reclamar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, toda vez que el artículo 721 del Código de Comercio expresa que el librado podrá pagar el cheque siempre que se presente dentro de los seis meses siguientes a la fecha de expedición.

Ahora bien, si agotadas todas las acciones tendientes a depurar las partidas en cuestión se determina que el tercero no efectuará el cobro correspondiente, la entidad procederá a la

anulación del cheque si así lo ha definido en sus políticas administrativas, para esto, reclasificará el valor de la subcuenta 249032-Cheques no cobrados o por reclamar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, a la subcuenta y cuenta del pasivo donde inicialmente se tenía reconocida la obligación con el tercero.

No obstante, la obligación se debe mantener reconocida en el pasivo mientras sea exigible y se retirará cuando opere alguna causal relacionada con su extinción siguiendo las formalidades pertinentes que para tal efecto correspondan de conformidad con la regulación superior aplicable.

CONCEPTO No. 20182300044361 DEL 12-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público.
	TEMAS	Recursos a favor de terceros Resultado de ejercicios anteriores
	SUBTEMAS	Recaudos realizados por Indumil por concepto del valor cancelado para el cambio de salvoconducto por el permiso para porte y tenencia de armas a partir de la expedición del Decreto Ley 2535 de 1993. Aplicación de la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones y Corrección de errores.

Doctor
HELI ROJAS ROBLES
Subgerente Financiero
Industria Militar - INDUMIL
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018-550-003079-2 del 27 de Julio de 2018, mediante la cual consulta en relación con los recursos recibidos en 1994 por el cambio de los salvoconductos expedidos antes de la expedición del Decreto Ley 2535 de 1993 por el permiso de porte y tenencia de armas, recursos que se encuentran colocados en Inversiones representadas en títulos TES, ¿si es viable desde el punto de vista contable imputar el valor de estos recursos como otros ingresos de periodos anteriores, teniendo en cuenta que el 90% del valor del saldo

corresponde a rendimientos y valoración por la colocación de estos dineros especialmente en TES asimilando su manejo a una consignación no identificada?

Además, manifiestan que en auditoría realizada a los Estados Financieros de la vigencia 2014, la entidad de control objetó el valor reconocido por Recaudo de salvoconductos de armas que la Entidad administra desde hace aproximadamente 18 años, sin poder utilizarlos en el giro normal del negocio, toda vez que dichos recursos no cuentan con destinación específica y “no se evidenciaron los soportes legales para el manejo de estos recursos por parte de INDUMIL, las decisiones de la alta gerencia para la administración de los mismos a través de las cuentas bancarias y títulos TES, ni las gestiones recientes por parte de la Entidad ante los Ministerios de Defensa Nacional y de Hacienda y Crédito Público, con el fin de determinar el destino final de estos recursos”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

La concesión de permisos para la adquisición o porte de armas en el territorio Nacional está reglamentada a partir de lo dispuesto en el artículo 223 de la Constitución Política, según el cual existe una prohibición de poseerlas o portarlas “sin permiso de autoridad competente”, Norma a la cual se refiere el Decreto 2535 de 1993, cuando señala, “ARTICULO 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 en la potestad discrecional de la autoridad competente.” (Subrayado fuera de texto)

Además, el Decreto 1809 de 1994, “Por el cual se reglamenta el Decreto 2535 de 1993” señala en los artículos 9 y 33,

Artículo 9°, “Para los efectos del artículo 37 del Decreto 2535 de 1993, establécese el siguiente procedimiento: (...) 3. Las autoridades militares de que trata el artículo 32 del Decreto 2535 de 1993, autorizarán a la Industria Militar para que proceda a recaudar el valor del uso de armas y efectuar su entrega. (...)”

“Artículo 33: “Quienes tenían salvoconducto vencido a 28 de febrero de 1994, podrán solicitar la expedición de un nuevo permiso para tenencia antes del 30 de septiembre de 1994, mediante el siguiente procedimiento:

a) Diligenciar bajo la gravedad del juramento, un formulario que para el efecto distribuirá el Comando General de las Fuerzas Militares por conducto de las Unidades Militares y Comandos de policía.

Dichos formularios constan de dos partes:

1. Solicitud para la obtención de permiso para tenencia.
2. Un desprendible que será el "Permiso para tenencia provisional" para el arma, con vigencia hasta el 31 de octubre de 1994;

b) La solicitud (parte uno) será enviada por el solicitante por correo al apartado aéreo No. 700 en Santafé de Bogotá, adjuntando el recibo de consignación de la Caja Agraria, cuenta Nacional No.0950001585-5 a favor del Ministerio de Defensa Nacional por valor de ciento diez mil pesos moneda corriente (\$110.000.00);

c) Previa la verificación de la información suministrada, la autoridad competente podrá expedir permiso para tenencia a nombre del solicitante para el arma o armas declaradas, el cual será remitido por correo a la dirección registrada por el peticionario, antes del 31 de octubre de 1994.

d) El solicitante conservará copia del recibo de pago y el "permiso provisional para tenencia", que él mismo diligenciará, el cual acredita que el permiso para tenencia definitivo se encuentra en trámite. Las autoridades podrán verificar en todo momento la veracidad del "permiso provisional de tenencia". (Subrayados fuera de texto)

En relación con la regulación contable expedida por la CGN para aplicación por las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores, que no Captan ni Administran ahorro del público, el Marco conceptual contenido en la Resolución 414 de 2014, define los activos como un elemento relacionado con la Situación Financiera, así:

“6.1.1. Activos

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el

propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo. (...) (Subrayado fuera de texto)

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento.”

Así mismo, el Marco Conceptual define los elementos relacionados con la medida del rendimiento financiero, indicando en relación con los Ingresos:

“6.1.1. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Por lo general, la mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como ingresos, las ganancias obtenidas por la venta de activos no corrientes, y aquellas surgidas como producto de los cambios en el valor razonable de activos y pasivos que, de acuerdo con las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo. (...) (Subrayado fuera de texto)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

Se reconocerá un ingreso cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros relacionado con la entrada o incremento en el valor de los activos o con una disminución en los pasivos y cuando el valor del ingreso pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de la entrada o incremento en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos resultante de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

La aplicación del principio de devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente." (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones y Corrección de errores señala:

"5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.
21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.
22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.
23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. (Subrayado fuera de texto)
24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmatrimiales no se requerirá su reexpresión retroactiva.
26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.”

Por su parte el CGC aprobado para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público, mediante la Resolución N° 466 de 2016, describe la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES como, “Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción. 2- El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente. 3- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente. 4- El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente. 5- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución. 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes. 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Atendiendo a la competencia de la CGN como ente regulador de la contabilidad del sector público, nos permitimos señalar que corresponde a la entidad determinar si los recursos recaudados por concepto del permiso para tenencia de armas en el año 1994 reúnen los requisitos para incorporarse como ingresos propios, para lo cual deberá observar lo dispuesto en la Norma de Ingresos para las Empresas que no Cotizan en el mercado de

valores, que no Captan ni Administran ahorro del público, en donde se presentan ingresos propios por los beneficios económicos de actividades ordinarias que originan un activo o derecho por la venta de bienes o servicios, o por la disminución en los pasivos resultante de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

En relación con el activo, si atiende a las características de recurso controlado por la empresa del cual se espera obtener beneficios económicos futuros que tienen una medición fiable, anotando en relación con el control, que este existe cuando la entidad decide el propósito para el cual se destina el activo, obtiene sustancialmente los beneficios derivados de la propiedad del mismo, prohíbe a terceras personas el acceso y asume sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

De acuerdo con lo anteriormente señalado, si la entidad reconoce estos recursos como ingresos propios es pertinente anotar que esa incorporación debió realizarse en la fecha de la transición al Marco de regulación para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores, que no Captan ni Administran ahorro del público, esto es al 1° de enero de 2016, por lo que el ingreso se reconocerá según lo dispuesto en la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones y Corrección de errores.

En desarrollo de la Norma antes mencionada, se presentan errores por las omisiones e inexactitudes en los estados financieros al no utilizar la información disponible cuando los estados financieros fueron elaborados y presentados, por lo que en caso de errores de períodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, se reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

Esta misma Norma señala que el ingreso se incorporará en el período actual y por la materialidad de la cuantía, se reexpresará, para presentación, de manera retroactiva la información afectada por el error, hasta el período más antiguo informado, de manera que los estados financieros se presenten como si el error no se hubiera cometido nunca. Para el registro contable de este hecho económico procede cancelar el pasivo que presenta la contabilidad y afectar la cuenta de Patrimonio 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES. Anotando, que posteriormente aplicarán las normas que correspondan a los activos objeto de ajuste

En caso contrario, es decir si concluyen que tales recursos no constituyen ingresos de la Empresa, al actuar como recaudadora, se registrarán las inversiones realizadas durante la administración de los dineros recibidos en el activo y un pasivo a favor de terceros, el cual será cancelado al efectuar el giro respectivo a quien se determine que es el beneficiario de los recursos, cuando ello ocurra.

En ambos casos revelará en notas a los estados financieros los aspectos relacionados con estos recursos.

Ahora en relación con la pregunta específica, la nueva normatividad contable no permite afectar ingresos de períodos anteriores en el resultado del ejercicio y la cuenta de Patrimonio 3225-Resultado de ejercicios anteriores no contempla en la dinámica el reconocimiento de un ingreso de esta naturaleza.

CONCEPTO No. 20182000046061 DEL 12-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Cuentas de orden acreedoras Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los eventos que tienen origen en su ejecución de los “Compromisos presupuestales”, de “Reservas presupuestales” y de convenios interadministrativos suscritos por el DPS con entes territoriales.

Doctora
MARIA FERNANDA PRIETO ACOSTA
Subdirectora financiera
Departamento de la Prosperidad Social DPS
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550003206-2 de agosto 3 de 2018, mediante la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable respecto de la ejecución presupuestal y contable del rezago presupuestal que tiene origen en convenios interadministrativos mediante los que el Departamento Administrativo de la Prosperidad Social concurre o apoya la gestión territorial mediante la financiación de proyectos de inversión que formulan y ejecutan las entidades beneficiarias.

Lo anterior, por cuanto la Contraloría General de la Nación - CGR, En el informe final de la auditoria regular de la vigencia 2017, incluyó como hallazgo lo pertinente a la falta de reconocimiento contable del rezago presupuestal y su incidencia en las cuentas por pagar contables al cierre del periodo contable de 2017, concluyendo que, en el DPS, mientras no se produce el giro de los recursos no se presenta contabilización alguna, lo que para ese órgano de control fiscal significa que la contabilización es de caja y no de causación, como lo indica la norma contable.

Según la CGR, lo anterior se presenta como resultado del desconocimiento de las normas contables y de la descripción y dinámica de la cuenta contable Cuentas por pagar establecidas por la Contaduría General de la Nación en el Plan General de la Contabilidad Pública.

Por lo anterior, para validar el cumplimiento de los preceptos y lineamientos contables contenidos tanto en el RCP precedente como en el nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno, expedidos por la Contaduría General de la Nación CGN como ente rector en la materia, y la funcionalidad de la parametrización efectuada por esta entidad en el sistema SIIF II y, en particular, el alcance de la norma sobre cuentas por pagar, el DPS consulta lo siguiente:

1. Procedencia del reconocimiento contable de las cuentas por pagar presupuestales en las que no existe recepción de bienes y/o servicios.
2. Obligatoriedad de efectuar el reconocimiento contable de las cuentas por pagar presupuestales para las cuales no se realizaron giros al cierre del año.
3. Procedencia del reconocimiento contable de los saldos de los compromisos presupuestales sin obligar (reservas presupuestales).

CONSIDERACIONES

La Corte Constitucional en la Sentencia C-149/10, respecto del principio de la distribución de competencias en distintos niveles territoriales y la aplicación de los principios de coordinación, concurrencia y subsidiariedad, señaló lo siguiente:

“De acuerdo con el artículo 288 de la Constitución, las competencias atribuidas a los distintos niveles territoriales deberán ejercerse conforme a los principios de coordinación, concurrencia y subsidiariedad, en los términos que establezca la ley. Ello implica que, para los asuntos de interés meramente local o regional, deben preservarse las competencias de los órganos territoriales correspondientes, al paso que cuando se trascienda ese ámbito,

corresponde a la ley regular la materia. El principio de concurrencia parte de la consideración de que, en determinadas materias, la actividad del Estado debe cumplirse con la participación de los distintos niveles de la Administración. Ello implica, en primer lugar, un criterio de distribución de competencias conforme al cual las mismas deben atribuirse a distintos órganos, de manera que se garantice el objeto propio de la acción estatal, sin que sea posible la exclusión de entidades que, en razón de la materia estén llamadas a participar. De este principio, por otra parte, se deriva también un mandato conforme al cual las distintas instancias del Estado deben actuar allí donde su presencia sea necesaria para la adecuada satisfacción de sus fines, sin que puedan sustraerse de esa responsabilidad. El principio de coordinación, a su vez, tiene como presupuesto la existencia de competencias concurrentes entre distintas autoridades del Estado, lo cual impone que su ejercicio se haga de manera armónica, de modo que la acción de los distintos órganos resulte complementaria y conducente al logro de los fines de la acción estatal. Esa coordinación debe darse desde el momento mismo de la asignación de competencias y tiene su manifestación más clara en la fase de ejecución de las mismas. El principio de subsidiariedad, finalmente, corresponde a un criterio, tanto para la distribución y como para el ejercicio de las competencias. Desde una perspectiva positiva significa que la intervención el Estado, y la correspondiente atribución de competencias, debe realizarse en el nivel más próximo al ciudadano, lo cual es expresión del principio democrático y un criterio de racionalización administrativa, en la medida en que son esas autoridades las que mejor conocen los requerimientos ciudadanos. A su vez, en su dimensión negativa, el principio de subsidiariedad significa que las autoridades de mayor nivel de centralización sólo pueden intervenir en los asuntos propios de las instancias inferiores cuando éstas se muestren incapaces o sean ineficientes para llevar a cabo sus responsabilidades. (Subrayados fuera de texto)

Con anterioridad, la Corte Constitucional en la Sentencia C-983/05, la desarrollar el principio de subsidiariedad, señaló “El principio de subsidiariedad significa, por una parte, que el Estado no requiere intervenir cuando los individuos se basten a sí mismos. El apoyo del Estado se requiere allí en donde se hace imposible o demasiado difícil poder satisfacer de manera eficaz las necesidades básicas. No se puede proyectar el principio de subsidiariedad sobre el tema de distribución de competencias entre la Nación y las Entidades Territoriales de manera simplista. Bien sabido es, que así como existen municipios relativamente autosuficientes existen otros sumidos en la absoluta pobreza y precariedad. En vista de que no existe una forma única y mejor de distribuir y organizar las distintas competencias y dada la presencia de profundos desequilibrios y enormes brechas presentes en las distintas Entidades Territoriales, la distribución y organización de competencias significa un proceso continuo en el que con frecuencia es preciso estar dispuesto a ajustarse a los sobresaltos, en el cual es necesario andar y a veces también desandar las rutas propuestas y en el que se requiere aplicar, sin lugar a dudas, un cierto nivel de coordinación, cooperación, solidaridad y concurrencia. La Constitución recalca la necesidad de que los servicios públicos

básicos - en especial el servicio público de educación - sean atendidos por los municipios y es precisamente en este sentido que se expide, primero, la Ley 60 de 1993 y, luego, la Ley 715 de 2001. Esto concuerda con el principio de subsidiariedad.” (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, como anexo a la consulta se aporta una copia del Convenio Interadministrativo N° 301 de 2016, celebrado entre el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social - Fondo de Inversión para la Paz - Prosperidad Social - FIP y el Municipio de El Reten (Magdalena), que en las consideraciones señala lo siguiente:

“VIII. Que PROSPERIDAD SOCIAL, a través de la Dirección de Infraestructura Social y Hábitat, es la encargada de diseñar, formular, identificar y adoptar planes, estrategias y proyectos de infraestructura social y hábitat que permitan mejorar la calidad de vida de la población objeto del Sector Administrativo de Inclusión Social y Reconciliación. Así mismo de, ejecutar y articular las políticas, planes, programas y proyectos de infraestructura social y hábitat dirigidos a reducir la vulnerabilidad de la población objeto del Sector Administrativo de Inclusión Social y Reconciliación.

(...)

XV. Que la descripción del Proyecto “Implementación Obras para la Prosperidad a Nivel Nacional - FIP” del Programa de Infraestructura y Hábitat de Prosperidad Social, contenida en el Numeral V del Documento CONPES No. 3777, “contempla inversiones en el sector de inclusión social y reconciliación, específicamente en infraestructura social y mejoramiento de condiciones de hábitat, con el fin de dotar a los municipios beneficiarios con activos que contribuyan con la inclusión socioeconómica, la generación de ingresos y empleo, la superación de la pobreza, la reconciliación de los ciudadanos y la consolidación de territorios. Igualmente, el proyecto promueve la sostenibilidad, mantenimiento y buen uso de los activos desarrollados por el proyecto, mediante la incorporación de la participación ciudadana y de los actores locales en el control y la sostenibilidad de las obras, considerado de importancia estratégica para el Gobierno, cuyo plazo fue ampliado mediante los Documentos CONPES No. 3821 de 19 de diciembre de 2014, 3830 de 3 de junio de 2015 y 3879 de 2016.” (Subrayados fuera de texto)

En lo relacionado con las obligaciones que asume el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social - Fondo de Inversión para la Paz - Prosperidad Social - FIP, en la Cláusula segunda, se dispuso lo siguiente:

“CLÁUSULA SEGUNDA. - OBLIGACIONES DE PROSPERIDAD SOCIAL: PROSPERIDAD SOCIAL - FIP tendrá las siguientes obligaciones:

1. Girar los recursos para el cumplimiento del objeto, hasta por el valor mencionado en la Cláusula Quinta - “VALOR DEL CONVENIO” y en la Cláusula Séptima - “FORMA DE DESEMBOLSO DE LOS RECURSOS”.

2. Supervisar la ejecución del Convenio de conformidad con las normas que aplican sobre la materia.

3. Brindar la información requerida y la asesoría para el desarrollo del componente social en la ejecución de los proyectos y realizar seguimiento a su implementación.”

(..)

10. Informar oportunamente a la ENTIDAD TERRITORIAL a través de su Supervisor, cuando evidencie cualquier situación de incumplimiento que pueda presentarse en la ejecución del Convenio y de los contratos derivados que se suscriban y que puedan afectar el desarrollo del presente Convenio Interadministrativo, para que la ENTIDAD TERRITORIAL, en el ejercicio de sus deberes contractuales y legales inicie los trámites administrativos respectivos con el fin de evitar el retardo, incumplimiento o paralización de la obra contratada. Si se evidencian actos fraudulentos y/o de corrupción relacionados con el proceso de selección del contratista y/o la ejecución de) contrato de obra, PROSPERIDAD SOCIAL - FIP podrá suspender el giro de los recursos del proyecto y reportará los hechos que se consideren presuntamente irregulares a las autoridades competentes y a los organismos de vigilancia y control.” (Subrayados fuera de texto)

Respecto de las obligaciones asumidas por la entidad territorial (receptora y beneficiaria), en la

CLÁUSULA TERCERA. - OBLIGACIONES DE LA ENTIDAD TERRITORIAL: La ENTIDAD TERRITORIAL tendrá las siguientes obligaciones:

1. Cumplir con el objeto del presente Convenio.

2. Manejar adecuadamente los recursos del Convenio, los cuales deberán ser destinados única y exclusivamente para el objeto convenido y llevar el control administrativo y financiero de los mismos.

3. Destinar los recursos del Convenio a la contratación de la(s) obra(s) definida(s) en la ficha de estructuración y costeo detallado del proyecto, la cual se realizará conforme al plan

acordado con PROSPERIDAD SOCIAL - FIP, según se requiera, bajo su responsabilidad y dirección, aplicando la normativa a la que se encuentre sujeta.

4. Incorporar sin situación de fondos en su presupuesto los recursos aportados por PROSPERIDAD SOCIAL - FIP.

5. Adelantar los procesos precontractuales, contractuales y post-contractuales para la celebración y ejecución del contrato de obra, única y exclusivamente bajo la modalidad de selección que corresponda, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 80 de 1993, Ley 1150 de 2007 y sus decretos reglamentarios y demás normas que las complementen, para la ejecución del (los) proyecto (s) objeto del presente Convenio. El inicio del plazo de ejecución del contrato de obra que se celebre, estará condicionado al cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y ejecución del esquema fiduciario que celebre la ENTIDAD TERRITORIAL.

(...)

23. Formular e implementar los planes de sostenibilidad de las obras para garantizar la administración, operación, mantenimiento y uso de dichos activos en el largo plazo.

24. Remitir con la periodicidad que defina PROSPERIDAD SOCIAL - FIP a través del supervisor, los informes sobre el estado de avance de la formulación e implementación de los planes de sostenibilidad.

25. Garantizar a PROSPERIDAD SOCIAL - FIP que los predios donde se realizarán las obras son propiedad de la ENTIDAD TERRITORIAL y se encuentran libres de demandas, posesiones y/o embargos, hipotecas, servidumbres y/o cualquier otro gravamen o limitación que impida el desarrollo del proyecto objeto del Convenio Interadministrativo. Será de exclusiva responsabilidad de la ENTIDAD TERRITORIAL, cubrir los perjuicios que se deriven por el incumplimiento de esta obligación.

Respecto de la forma de pago, en la Cláusula séptima se dispone lo siguiente:

“CLÁUSULA SÉPTIMA. - FORMA DE DESEMBOLSO DE LOS RECURSOS: Los recursos aportados por PROSPERIDAD SOCIAL - FIP serán girados al esquema fiduciario que constituya la ENTIDAD TERRITORIAL, de la siguiente forma:

a) Un primer desembolso, por la suma de DOS MIL SEISCIENTOS SIETE MILLONES CUATROCIENTOS SETENTA Y CINCO MIL TRESCIENTOS VEINTIUN PESOS M/CTE. (\$2.607.475.321), equivalente al 30% del valor aportado por PROSPERIDAD SOCIAL - FIP para cada uno de los proyectos, que se efectuará previo cumplimiento de los requisitos de

perfeccionamiento y ejecución tanto del presente convenio como del contrato de obra que se derive de este y aquellos pactados en el esquema fiduciario contratado por la ENTIDAD TERRITORIAL, lo cual deberá ser revisado y aprobado por el supervisor del Convenio.

b) Un segundo desembolso por la suma de MIL SETECIENTOS TREINTA Y OCHO MILLONES TRESCIENTOS DIECISEIS MIL OCHOCIENTOS OCHENTA Y UN PESOS M/CTE. (\$1.738.316.881),/ equivalente al 20% del valor aportado por PROSPERIDAD SOCIAL - FIP para cada uno de los proyectos, que se efectuará contra avance de obra de mínimo el 25%, previa aprobación del supervisor.

c) Un tercer desembolso por la suma de MIL SETECIENTOS TREINTA Y OCHO MILLONES TRESCIENTOS DIECISEIS MIL OCHOCIENTOS OCHENTA Y UN PESOS 14/CTE. (\$1.738.316.881), equivalente al 20% del valor aportado por PROSPERIDAD SOCIAL - FIP para cada uno de los proyectos, que se efectuará contra avance de obra de mínimo el 50% y legalización de al menos el 25% de los recursos aportados por Prosperidad Social, previa aprobación del supervisor.

d) Un cuarto desembolso por la suma de MIL SETECIENTOS TREINTA Y OCHO MILLONES TRESCIENTOS DIECISEIS MIL OCHOCIENTOS OCHENTA Y UN PESOS M/CTE. (\$1.738.316.881), equivalente al 20% del valor aportado por PROSPERIDAD SOCIAL - FIP para cada uno de los proyectos, que se efectuará contra avance de obra de mínimo el 75%, y legalización de al menos el 50% de los recursos aportados por Prosperidad Social, previa aprobación del supervisor.

e) Un quinto desembolso por la suma de OCHOCIENTOS SESENTA Y NUEVE MILLONES CIENTO CINCUENTA Y OCHO MIL CUATROCIENTOS TREINTA Y NUEVE PESOS M/CTE. (\$869.158.439), equivalente al 10% del valor aportado por PROSPERIDAD SOCIAL - FIP para cada uno de los proyectos, que se efectuará contra la presentación del acta de terminación y recibo a satisfacción del contrato de obra de cada uno de los proyectos y legalización de al menos el 75% de los recursos aportados por Prosperidad Social, previa aprobación del supervisor.

CLÁUSULA DÉCIMA SÉPTIMA. - INDEMNIDAD: La ENTIDAD TERRITORIAL mantendrá indemne a PROSPERIDAD SOCIAL - FIP de cualquier daño o perjuicio originado en reclamaciones, demandas, acciones legales y costos de terceros y que se deriven de sus actuaciones o de las de sus subcontratistas o dependientes, durante la ejecución del objeto contractual, y terminados éstos, hasta la liquidación definitiva del convenio. En caso de que se entable un reclamo, demanda o acción legal contra PROSPERIDAD SOCIAL - FIP, por asuntos que según el convenio sean de responsabilidad de la ENTIDAD TERRITORIAL, éste será notificado lo más pronto posible de ellos, para que por su cuenta adopte

oportunamente las medidas previstas por la ley para mantener indemne a PROSPERIDAD SOCIAL - FIP. Si en cualquiera de los eventos antes previstos, la ENTIDAD TERRITORIAL no asume debida y oportunamente la defensa de PROSPERIDAD SOCIAL - FIP, ésta podrá hacerlo directamente, previa notificación escrita a la ENTIDAD TERRITORIAL, y éste pagará todos los gastos en que PROSPERIDAD SOCIAL -FIP incurra por tal motivo. En caso de que así no lo hiciere la ENTIDAD TERRITORIAL, PROSPERIDAD SOCIAL - FIP tendrá derecho a descontar el valor de tales erogaciones, de cualquier suma que adeude a la ENTIDAD TERRITORIAL por razón de los trabajos motivo del convenio, o a utilizar cualquier otro mecanismo judicial o extrajudicial." (Subrayados fuera de texto)

1. NORMATIVIDAD DE CARÁCTER PRESUPUESTAL

1.1. Aspectos generales

El Estatuto Orgánico de Presupuesto, compilado en el Decreto 111 de 1996, en relación con la estimación de gastos de funcionamiento, administrativos u operativos, en el Artículo 17 señala lo siguiente:

"ARTÍCULO 71. Todos los actos administrativos que afecten las apropiaciones presupuestales deberán contar con certificados de disponibilidad previos que garanticen la existencia de apropiación suficiente para atender estos gastos.

Igualmente, estos compromisos deberán contar con registro presupuestal para que los recursos con él financiados no sean desviados a ningún otro fin. En este registro se deberá indicar claramente el valor y el plazo de las prestaciones a las que haya lugar. Esta operación es un requisito de perfeccionamiento de estos actos administrativos. (...)

d) Del régimen de las apropiaciones y reservas

ARTÍCULO 89. Las apropiaciones incluidas en el presupuesto general de la Nación, son autorizaciones máximas de gasto que el Congreso aprueba para ser ejecutadas o comprometidas durante la vigencia fiscal respectiva.

(...)

Al cierre de la vigencia fiscal cada órgano constituirá las reservas presupuestales con los compromisos que al 31 de diciembre no se hayan cumplido, siempre y cuando estén legalmente contraídos y desarrollen el objeto de la apropiación. Las reservas presupuestales sólo podrán utilizarse para cancelar los compromisos que les dieron origen.

Igualmente, cada órgano constituirá al 31 de diciembre del año cuentas por pagar con las obligaciones correspondientes a los anticipos pactados en los contratos y a la entrega de bienes y servicios.

El Gobierno Nacional establecerá los requisitos y plazos que se deben observar para el cumplimiento del presente artículo (L. 38/89, art. 72; L. 179/94, art. 38; L. 225/95, art. 8º).
" (Subrayados fuera de texto)

La Dirección General de Presupuesto Nacional en el documento denominado "Aspectos Generales del Proceso Presupuestal Colombiano", numeral 3.4, página 110, los compromisos:

"Son los actos y contratos expedidos o celebrados por los órganos públicos, en desarrollo de la capacidad de contratar y de comprometer el presupuesto, realizados en cumplimiento de las funciones públicas asignadas por la ley. Dichos actos deben desarrollar el objeto de la apropiación presupuestal. Previamente a la adquisición del compromiso (bien sea a través de la expedición de actos administrativos o de la celebración de contratos), la entidad ejecutora debe contar con el respectivo certificado de disponibilidad presupuestal. Las entidades deben comprometer los recursos apropiados entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de cada año. Los saldos de apropiación no afectados por compromisos caducarán sin excepción." (Subrayado fuera de texto)

Respecto del momento en que expide el Certificado de Registro Presupuestal, para considerarlo como evento que debería registrarse en el sistema contable, es necesario considerar que de conformidad con el inciso 1º del artículo 41 de la Ley 80 de 1993, por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, "los contratos estatales se perfeccionan cuando se logre acuerdo sobre el objeto y la contraprestación y éste se eleve a escrito." (Subrayado fuera de texto)

Sobre el perfeccionamiento de los contratos estatales y el registro presupuestal, la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera. Consejero Ponente: Ramiro Saavedra Becerra. Sentencia del 28 de septiembre de 2006, radicación No. 73001-23-31-000-1997-05001-01(15307), señaló que la condición relativa al registro presupuestal, no es una condición de existencia del contrato estatal o de su "perfeccionamiento", es un requisito necesario para su ejecución, teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

"(...) El Consejo de Estado en varias providencias, al evaluar los cambios introducidos por la ley 80 de 1993 respecto de la existencia y ejecución del contrato estatal, afirmó que este nace a la vida jurídica cuando se cumplen las condiciones previstas en el primer inciso del artículo 41, a pesar de que no se hayan cumplido los requisitos necesarios para su ejecución, tales como el relativo al registro presupuestal. Sin embargo, la anterior posición fue modificada por la Sala en providencias proferidas a partir del auto del 27 de enero de 2000, en el que se afirmó que el registro presupuestal es un requisito de "perfeccionamiento" del

contrato estatal, de conformidad con la reforma introducida a la ley 80 por el artículo 49 de la ley 179 de 1994, compilado en el artículo 71 del Estatuto Orgánico de Presupuesto, decreto ley 111 de 1996. En esta oportunidad la Sala reitera la posición asumida antes del precitado auto y advierte que la condición relativa al registro presupuestal, no es una condición de existencia del contrato estatal o de su "perfeccionamiento", es un requisito necesario para su ejecución. A diferencia de lo afirmado en las precitadas providencias, la Sala considera que el Estatuto Orgánico de Presupuesto no modificó la ley 80 de 1993 en cuanto a los requisitos de existencia del contrato estatal, por las siguientes razones: a. Cuando el Estatuto Orgánico de Presupuesto alude a los actos administrativos no se refiere al contrato estatal. El contrato estatal no es una especie de acto administrativo, pues, aunque los dos sean actos jurídicos, el primero es esencialmente bilateral en tanto que el segundo es eminentemente unilateral. b. La Ley 80 de 1993 no es contraria al Estatuto Orgánico de Presupuesto, sus disposiciones son concordantes con los principios de dicha ley." (Subrayados fuera de texto)

1.2. Sistema de Contabilidad Presupuestal

El Artículo 354 de la Constitución Política Nacional CPN, le otorga al Contralor General de la República la competencia para regular lo relacionado con la contabilidad presupuestal de la Nación, al señalar que "Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. (...). (Subrayado fuera de texto)

Lo anterior fue ratificado por la Corte Constitucional, mediante sentencias C-570 de 1997 y C-557 de 2009, donde confirma la obligación del Contralor General de la República en cuanto a la consolidación del Presupuesto General del Sector Público, incluyendo a los particulares en cuanto manejen o administren fondos públicos. Además, reiteró que también tiene la responsabilidad de uniformar y centralizar la contabilidad, y de establecer la nomenclatura de las cuentas para tal propósito y la forma de presentar la ejecución del presupuesto.

La Contraloría General de la República CGR, en la Resolución Reglamentaria 007 de 2016, "Por la cual se reglamenta la rendición de información para la contabilidad presupuestal y del tesoro, la información presupuestal de los departamentos, distritos, municipios y territorios indígenas; el control y seguimiento al límite del gasto territorial; el régimen presupuestal del Sistema General de Regalías; el registro y refrendación de la deuda pública; la auditoría al balance de hacienda; las estadísticas fiscales del Estado y demás disposiciones sobre la materia", dispuso lo siguiente:

ARTÍCULO 8°. INFORMACIÓN PRESUPUESTAL: Es la información sobre la programación y ejecución del presupuesto; la programación comprende en los ingresos y gastos, la programación inicial más modificaciones. La ejecución en los ingresos comprende el reconocimiento y el recaudo, y en los gastos la apropiación, el compromiso, la obligación y el pago. Las reservas presupuestales incluyen el compromiso, la obligación y el pago, y las cuentas por pagar la obligación y el pago.

ARTÍCULO 9°. LIBROS DE LA CONTABILIDAD PRESUPUESTAL. Los libros oficiales de la contabilidad presupuestal contienen de manera cronológica los datos de las operaciones y hechos que afectan el proceso presupuestal y se consideran el soporte documental. Los libros oficiales de la contabilidad presupuestal para las entidades de que trata el artículo 2° de esta Resolución son Ingresos, Gastos, Vigencias Futuras, Reservas Presupuestales, Cuentas por Pagar y Legalización del Gasto, y se definen así:

(...)

2. LIBRO DE GASTOS. En este libro deben registrarse las operaciones que afecten el presupuesto de gastos por cada uno de los rubros definidos en el acto administrativo de la entidad que lo desagregue, reflejando la apropiación inicial, sus modificaciones, la apropiación definitiva, los certificados de disponibilidad, los compromisos contraídos, las obligaciones y los pagos realizados.

(...)

4. LIBRO DE RESERVAS PRESUPUESTALES. En este libro deben registrarse los compromisos pendientes de obligar de la vigencia anterior por cada una de las apropiaciones, y que se constituyeron en reservas presupuestales al cierre del período fiscal, las obligaciones y pagos realizados con cargo a ellas en la vigencia siguiente y los saldos vigentes o fenecidos. (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, respecto de la conciliación de la información contable y la presupuestal, la Contaduría General de la Nación mediante concepto radicado con el número 20132000036181 del 17 de septiembre de 2013, dirigida al doctor Rubiano Bermúdez Villada, Coordinador Grupo de Gestión Financiera de la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierra Despojadas, señaló:

“(...) la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, razón por la cual conlleva a que una misma transacción u operación, tenga tratamientos diferenciales

entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien. Por lo tanto, la contabilidad patrimonial tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, las cuales se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí. Igualmente, la contabilidad patrimonial permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, es decir, registro de caja, situación que lo convierte en un instrumento financiero diferente, y por lo tanto los resultados arrojados no pueden ser iguales entre sí”.

2. NORMATIVIDAD CONTABLE PÚBLICA EMITIDA POR LA C.G.N

2.1 Régimen de Contabilidad Pública precedente

El Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública precedente, contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, al definir los principios que debían guiar el desarrollo del proceso contable define el principio de devengo, así:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, los párrafos 282, 283, 284 y 288 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública precedente, en lo referente a los gastos, estableció:

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. (...)

284. Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no

transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en: administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.

288. Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contra prestación directa, efectuados entre entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores. (Subrayados fuera de texto)

2.2. Marco normativo contable para entidades de gobierno

EL Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera, dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución 533 de 2015, mediante el cual se expidió el nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno, e el numeral 5 Principios de Contabilidad, dispone:

“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, en el numeral 6.1.2, establece lo siguiente:

“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.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía y/o fecha de vencimiento.

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; también pueden ser 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.

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.” (Subrayados fuera de texto)

Respecto de los criterios para la medición de los pasivos, el citado Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera, respecto del costo como criterio de medición de los pasivos, en el numeral 6.3.5.1, establece lo siguiente:

“6.3.5.1. Costo

El costo de un pasivo es la contraprestación recibida a cambio de la obligación asumida, esto es, el efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o el valor de la contraprestación recibida, en el momento de incurrir en el pasivo. El costo es un valor de entrada observable y específico para una entidad.

La medición al costo es adecuada cuando es probable que los pasivos se liquiden en las condiciones establecidas. Sin embargo, el costo no es apropiado para medir pasivos que no surgen de una transacción, tal como la obligación de pagar los daños causados a terceros. También es difícil aplicar el costo a pasivos que subyacen de una transacción sin contraprestación dado que este no proporciona una representación fiel de la obligación que tendría la entidad; o a los pasivos cuyo valor cambia a través del tiempo, tales como aquellos relacionados con pensiones a cargo de la entidad.” (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, dispuestas por la CGN en el anexo de la Resolución 533 de 2015,

modificadas por la Resolución 484 de 2017, en el numeral 2.1 del Capítulo III-ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES, disponen lo siguiente:

“2.1. Reconocimiento

1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada solo si llegan a ocurrir o si no llegan a ocurrir uno o más sucesos futuros inciertos que no estén enteramente bajo el control de la entidad. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.
2. Los pasivos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la salida de recursos sea probable y que se obtenga una medición fiable de la obligación, se procederá al reconocimiento del pasivo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

El reconocimiento de hechos económicos derivados de la ejecución del presupuesto de gastos en los sistemas de información financiera pública debe realizarse en cumplimiento de una normatividad que se fundamenta en vertientes que operan sobre bases comprensivas conciliables, aunque no necesariamente son equiparables; es decir, que la información contable pública y la presupuestal procede de distintos sistemas desarrollados bajo reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, lo que también implica que los resultados obtenidos sean disímiles, dado que se preparan para atender propósitos distintos.

Es tal sentido, el registro de los hechos económicos en el sistema de información contable debe efectuarse atendiendo un conjunto de principios de contabilidad pública que difieren de los principios presupuestales y, tratándose de sistemas que operan sobre bases conceptuales diferentes, puede ocurrir que para un mismo evento o circunstancia se presenten tratamientos diferenciados o que incluso sólo sean objeto de registro en solo uno de estos sistemas, como ocurre en el caso de la aprobación de apropiaciones presupuestales, de sus modificaciones, de la expedición de certificados de disponibilidad o

del registro presupuestal de los compromisos, por cuanto no afectan la situación financiera de la entidad ni los resultados del periodo contable.

El sistema de contabilidad presupuestal controla la ejecución de los gastos en diferentes momentos saber: (i) cuando se apropia o asignan recursos a un determinado objeto de gasto, (ii) al certificar la existencia de saldos de apropiación libres de afectación presupuestal, (iii) al reconocer del surgimiento de compromisos a cargo de la entidad, (iv) al registrar obligaciones de pago como resultado de la ejecución de tales compromisos y (v) cuando se ordena el pago de estas obligaciones.

Como consecuencia de lo anterior, corresponde a la entidad definir en sus políticas contables operativas el esquema conciliación de la información obtenida del sistema presupuestal y el contable, de tal forma que disponga de los elementos necesarios para explicar o identificar las diferencias que puedan presentarse en los resultados arrojados por estos sistemas de información financiera.

A continuación, se responden los interrogantes planteados en la consulta:

1. Procedencia del reconocimiento contable de las “Cuentas por pagar presupuestales” en las que no existe recepción de bienes y/o servicios.

Según lo dispone el Estatuto Orgánico de Presupuesto, al cierre de cada vigencia fiscal, las entidades de gobierno, incluidas las entidades territoriales, deben constituir las “Cuentas por pagar presupuestales” con el conjunto de todas “obligaciones presupuestales” pendientes de pago a 31 de diciembre de cada vigencia fiscal en las pagadurías o tesorerías, y que hayan tenido origen en el recibo de bienes o servicios pactados en los contratos. En las “cuentas por pagar presupuestales” también se incluyen las órdenes de pago por concepto anticipos, pagos anticipados o las que se tramitaron para efectuar aportes patrimoniales, entre otros casos, cuando no se haya efectuado la cancelación o pago correspondiente.

Lo anterior significa que no todas las “cuentas por pagar presupuestales” constituidas al cierre de un periodo contable cumplen las condiciones necesarias para su reconocimiento como pasivos a cargo de la entidad, conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, dado que algunas no constituyen una obligación presente procedente de eventos pasados, lo cual ocurre, por ejemplo, cuando se trata de: (i) anticipos o pagos anticipado pactados en los contratos no ejecutados, (ii) órdenes de pago mediante las cuales se realiza la entrega de recursos en desarrollo de un contrato de fiducia mercantil, (iii) la entrega de recursos como aporte al patrimonio de una empresa pública, o (iv) la

entrega anticipada de recursos acordada en el marco de un convenio interadministrativo, entre otros casos.

En algunos casos la situación financiera de la entidad solo se afecta cuándo se transfieren o entregan los recursos, lo cual se reconoce mediante un débito en las cuentas del activo que representen la naturaleza de los derechos adquiridos y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2. Obligación de efectuar el reconocimiento contable de las “Cuentas por pagar presupuestales” en los casos en que no se realizó la entrega de recursos.

Cuando se trate hechos económicos en los cuales se ha materializado el recibo de bienes o la prestación de servicios, con independencia que esto configure o no cuentas por pagar presupuestales, corresponde a las entidades públicas efectuar el reconocimiento de los pasivos que surgen de la ejecución o cumplimiento por parte del contratista, esto es, cuando la entidad recibe a satisfacción los bienes y los servicios acordados en el contrato respectivo, tal como se señala a continuación:

Reconocimiento de obligaciones en desarrollo de compromisos pactados con el objeto de adquirir bienes

Las obligaciones o pasivos que proceden de la adquisición de bienes se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) El contratista o tercero le ha transferido a la entidad pública contratante, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes;
- b) El contratista, al transferir los bienes a la entidad contratante, no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes entregados (en el grado usualmente asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre estos;
- c) El valor de las obligaciones y de los bienes recibidos puede medirse con fiabilidad;
- d) La entidad tiene la certeza sobre la existencia de una obligación a su cargo, lo cual le exige desprenderse de beneficios económicos asociados con la transacción, para cumplir lo pactado en el acuerdo legal suscrito con el tercero;

Reconocimiento de obligaciones en desarrollo de compromisos pactados para la prestación de servicios requeridos por la entidad pública

Las obligaciones o pasivos que proceden de prestación de servicios entregados por terceros en desarrollo de acuerdos legales, se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) La entidad recibió los beneficios asociados con la transacción; es decir, que consumió los beneficios económicos o el potencial de servicios suministrados por el tercero, y los costos o gastos que ellos representan afectan los resultados del periodo y se pueden medir con fiabilidad;
- b) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad;

3. Procedencia del reconocimiento contable de los saldos de los compromisos presupuestales sin obligar (reservas presupuestales)

Con independencia de las restricciones de carácter financiero y presupuestal, en cumplimiento de los principios de devengo y esencia sobre la forma, la entidad debe reconocer los pasivos u obligaciones a su cargo como resultado de la ejecución de los compromisos presupuestales, es decir, cuando se reciben los beneficios económicos o el potencial de servicios representados en los bienes y/o servicios contratados, y se cumplen todas las condiciones previstas en el Régimen de Contabilidad Pública (incluidas la ejecución de compromisos presupuestales de la vigencia, de las “Reservas presupuestales” o de las denominadas “Vigencias expiradas”).

Los compromisos presupuestales, originados en actos administrativos o en contratos y convenios interadministrativos, cuando se expiden o suscriben, no constituyen pasivos a cargo de una entidad pública, por cuanto no se ha presentado el evento pasado del cual surge una obligación presente que, por ejemplo, en el caso de los contratos, se configura solamente a partir del momento en el cual el contratista cumple el objeto pactado en el acuerdo legal correspondiente, evento que se producirá a futuro.

Las denominadas “reservas presupuestales” se constituyen al cierre de la vigencia fiscal con los saldos de “compromisos” que al 31 de diciembre no se hayan cumplido o ejecutado, siempre y cuando estén legalmente contraídos y desarrollen el objeto de una apropiación presupuestal, esto representa un procedimiento o mecanismo de carácter financiero dispuesto por la Ley para garantizar el financiamiento de los actos administrativos y contratos que no alcanzaron la fase de la “obligación” en desarrollo del proceso de ejecución del presupuesto público.

De otro lado, es necesario tener en cuenta que el Régimen de Contabilidad Pública no dispone el reconocimiento en el sistema de información contable de los “Compromisos presupuestales” adquiridos en la vigencia fiscal ni para aquellos originados en vigencias anteriores. Éstos deben reconocerse en los “Libros de la contabilidad presupuestal” a que hace referencia el Artículo 9° de la Resolución Reglamentaria 007 de 2016, emitida por la CGR en desarrollo de la competencia que le asignó el Artículo 354 de la C.P.N., mediante la cual reglamentó la rendición de información para la contabilidad presupuestal y del tesoro, entre otras disposiciones, con destino a ese organismo de control fiscal.

3. Reconocimiento contable de las transacciones que surgen de la ejecución de los compromisos presupuestales originados en la suscripción de convenios interadministrativos suscritos por el DPS.

Para contextualizar la consulta, la entidad aporta el Convenio Interadministrativo Convenio Interadministrativo N° 301 de 2016, celebrado entre el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social - Fondo de Inversión para la Paz - Prosperidad Social - FIP y el Municipio de El Reten (Magdalena), mediante el cual el DPS, sin esperar nada a cambio, financia la construcción de infraestructuras desarrolladas por cuenta y riesgo del Municipio, con el propósito de mejorar las condiciones sociales del mismo, mediante la incorporación de la participación ciudadana y de los actores locales en el control y la sostenibilidad de las obras, al considerar que la intervención estatal debe realizarse en el nivel más próximo al ciudadano.

Para dar respuesta al interrogante planteado en la consulta, a continuación, se señalan los lineamientos para desarrollar el proceso contable cuando se trate de la ejecución de convenios interadministrativos en los que una entidad pública subsidia, concurre o apoya la gestión de otra entidad, mediante la financiación de proyectos de inversión que ejecutan las entidades beneficiarias.

Tratándose del apoyo financiero sin contraprestación que el DPS realiza en favor de otra entidad de gobierno, en donde cede el control sobre los mismos, dicha operación se deberá reconocer como un gasto por transferencia, en tanto que la entidad receptora o beneficiaria registrará un ingreso por la transferencia recibida. No obstante, ambas entidades deben determinar si la entidad cedente (DPS) ha impuesto condiciones para la cesión definitiva de los recursos, o si lo acordado en las cláusulas constituyen restricciones o limitaciones sobre el uso de los recursos por parte de la entidad beneficiaria o receptora.

De acuerdo con lo anterior, para el tratamiento contable se pueden presentar las siguientes alternativas:

A. Si en el marco del convenio no se has establecido condiciones

La entidad que transfiere, en el momento en que se genere el acto administrativo que ordena el traslado de los mismos, registra un débito en las subcuentas 542302-Para proyectos de inversión, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro de los recursos, la entidad cedente (DPS) disminuye la cuenta por pagar mediante un débito a la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y como contrapartida reconocen un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, las entidades receptoras o beneficiarias (Entidad territorial) reconocerán un débito en la 133712 Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y como contrapartida un crédito en las subcuentas 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428 OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda.

A su vez, la entidad territorial reconoce el recaudo de los recursos mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 133712 Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, corresponde al DPS analizar las cláusulas pactadas en los convenios que ha suscrito y que se encuentran en ejecución, para identificar si en éstos se han impuesto condiciones específicas, para aplicar, según corresponda, el tratamiento antes referido, y comunicarle a la contraparte sobre dicho procedimiento a fin que este realice los registros que correspondan y no se presenten diferencias en las operaciones recíprocas.

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

Este caso hace referencia a que la entidad receptora o beneficiaria del apoyo financiero adquiere el derecho a los mismos hasta tanto cumplan las condiciones fijadas por la entidad cedente, como suele ocurrir cuando se exige el uso o destinación a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos deben reintegrarse a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

En este contexto, la entidad que cede los recursos, en el momento en que ordena el traslado de los mismos, registrará un débito en la subcuenta 198604 Gasto diferido por

transferencias condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Por su parte, la entidad territorial, reconocerá un débito en la subcuenta 133712 Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 299002 Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con el giro de los recursos, la entidad cedente (DPS), debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos cedidos.

A su vez, la entidad territorial, cuando reciba los dineros en su tesorería, reconocerá el recaudo de los recursos mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, en caso contrario registrará la subcuenta y cuenta que represente los derechos sobre los recursos recibidos, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 133712 Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Con la ejecución de los recursos por parte de las entidades territoriales, la entidad cedente (en este caso el DPS) reconocerá el gasto por transferencias y amortizará el cargo diferido, para lo cual debitará las subcuentas 542302-Para proyectos de inversión, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda, y acreditará la subcuenta 198604 Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Por su parte, las entidades territoriales con la ejecución de los recursos, reconocerán los activos o gastos, según correspondan, y las respectivas cuentas por pagar; alternamente, reconocerán el ingreso por la transferencia y amortizarán el crédito diferido, para lo cual debitarán la subcuenta 299002 Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditarán las subcuentas 442802-Para proyectos de inversión, según corresponda.

4. Aplicación de lo señalado anteriormente, en el marco de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente

El reconocimiento de los compromisos y obligaciones presupuestales al cierre de un determinado periodo contable, lo mismo que para el registro de los hechos económicos que

tienen origen en la ejecución de convenios interadministrativos, en desarrollo del Régimen de Contabilidad Pública precedente, se anexan los siguientes conceptos:

- Concepto No. 20142000009441 de fecha 8 de abril de 2014, dirigido Doctora Diana Cristina Molina García, Auditora de la Contraloría General de la República, donde la CGN señaló Improcedencia de registrar las cuentas por pagar presupuestales por concepto de anticipos pactados y no girados al final de la vigencia en las cuentas de balance o de resultado.
- Concepto No. 20162000020831 expedido el 03 de agosto de 2016, dirigido a la Doctora Diana Blanco Garzón, Directora Gestión de Recursos y Logística de COLCIENCIAS, donde se señaló el procedimiento contable para el registro de las denominadas “Cuentas por pagar presupuestales”.
- Concepto No. 20152000033341 del 12 de agosto de 2015, dirigido al doctor Luis Eduardo Rojas Franky, Coordinador GIT de Gestión Financiera de COLDEPORTES, en el que la CGN definió los criterios para el reconocimiento contable de los convenios interadministrativos suscritos entre COLDEPORTES y las entidades Territoriales.

CONCEPTO No. 20182000049511 DEL 25-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Cuentas de orden acreedoras Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los “Compromisos presupuestales” y “Reservas presupuestales” y de los eventos que tienen origen en su ejecución. Reconocimiento de los ingresos procedentes del Fondo de Compensación Ambiental y del Fondo Nacional Ambiental, girados por la DGCPTN a las CAR

Doctor
LUIS FERNANDO ALANDETE QUIÑONEZ
Funcionario Gerencia Departamental Sucre

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1521

Compilación a 31 de diciembre de 2018

Contraloría General de la República CGR
 Sincelejo - Sucre

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550003432-2 de agosto 21 de 2018, mediante la cual solicita que la CGN señale el procedimiento para el registro contable de lo siguiente:

1. Reconocimiento de los compromisos originados por contratos que se financian con recursos del fondo de compensación ambiental y fondo nacional ambiental que son girados por el tesoro a las CAR.
2. Constitución y ejecución de las reservas presupuestales constituidas a 31 de diciembre de cada vigencia fiscal
3. Recursos recibidos por las Corporaciones autónomas regionales, procedentes del Fondo de Compensación Ambiental (FCA) o del Fondo Nacional Ambiental, por concepto de transferencias directas o mediante la cesión de recursos para financiar proyectos de inversión. Al respecto se consulta, ¿Estos se deben registrar al momento conocer el monto asignado o cuando son recibidos en caja?

CONSIDERACIONES

1. Fondo de Compensación Ambiental

El artículo 24 de la Ley 344/96 señala: “Créase el Fondo de Compensación Ambiental como una cuenta de la Nación, sin personería jurídica, adscrito al Ministerio del Medio Ambiente.

Serán ingresos del Fondo el veinte por ciento (20%) de los recursos percibidos por las Corporaciones Autónomas Regionales, con excepción de las de Desarrollo Sostenible, por concepto de transferencias del sector eléctrico y el diez por ciento 10% de las restantes rentas propias, con excepción del porcentaje ambiental de los gravámenes a la propiedad inmueble percibidos por ellas y de aquellas que tengan como orígenes relaciones contractuales interadministrativas.

Los recursos de este fondo se destinarán a la financiación del presupuesto de funcionamiento, inversión y servicio de la deuda de las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible y serán distribuidos anualmente por el Gobierno

Nacional en el decreto de liquidación del presupuesto General de la Nación". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Corte Constitucional, en Sentencia C-578/99, se refirió al Fondo de Compensación Ambiental en los siguientes términos:

"El organismo a que se refieren las normas acusadas es un fondo especial constituido como una cuenta de la Nación; por tal circunstancia, carece de personería jurídica y sus recursos se manejan directamente por el Ministerio del Medio Ambiente, con destino al financiamiento de las actividades señaladas en la ley que lo creó. Su régimen presupuestal corresponde al previsto por el artículo 30 del Estatuto Orgánico del Presupuesto (D. 111/96).

Por lo anterior, y en consonancia con el art. 24 de la Ley 344, (...); sus recursos se recaudan directamente por el Ministerio del Medio Ambiente y se distribuyen por un Comité creado con tal fin por dicha ley, que opera dentro del propio Ministerio.

(...) Y aun cuando los recursos del fondo provienen de distintas fuentes, integran una comunidad de ingresos de carácter nacional, aunque no son recursos de la Nación, lo cual significa que una vez incorporados a este se desligan de su fuente de origen y se afectan al cumplimiento de los objetivos que fueron tenidos en cuenta para su constitución. (...)". (Subrayado fuera de texto).

"Estos recursos no representan técnicamente ingresos de la Nación, porque su manejo por el Ministerio del Medio Ambiente apenas constituye una actividad instrumental, en la medida en que dicho organismo reduce su labor a recaudarlos y colocarlos a disposición de las Corporaciones beneficiarias.

Así, pues, el Fondo nace de las corporaciones y beneficia exclusivamente a las corporaciones, de manera que el traslado de recursos dentro de un mismo ámbito, esto es, caracterizado por objetivos comunes, constituye en cierta forma una operación neutra, pero vital para la protección y manejo del ambiental (sic) y los recursos naturales renovables". (Subrayado fuera de texto).

En tal sentido, el Decreto 111 de 1996, en su artículo 11, literal a), indica: "El Presupuesto de Rentas contendrá la estimación de (...) los fondos especiales, de los recursos de capital y de los ingresos de los establecimientos públicos del orden nacional.". (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el artículo 30 de la norma en comento señala: “Constituyen fondos especiales en el orden nacional, los ingresos definidos en la ley para la prestación de un servicio público específico, así como los pertenecientes a fondos sin personería jurídica creados por el legislador (Ley 225/95, artículo 27)” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, dado que los recursos recibidos por las CAR provienen de “contribuciones”, es necesario tener en cuenta lo indicado por el Consejo de Estado en Sentencia 7300 del 31 de enero de 1997, donde definió a este tipo de ingreso de la siguiente manera: “...una especie de tributo y, por lo tanto, una erogación de carácter obligatorio por cuanto emana del poder de imposición del Estado, a cargo de un grupo o sector determinado de personas, que tiene una destinación específica a la obra pública, función pública o servicio que le sirve de causa y cuyos beneficiarios son los mismos contribuyentes”. (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 954 de 1999, por el cual se reglamenta el funcionamiento y administración del Fondo de Compensación Ambiental, en el Artículo 1º, señala:

“ART. 1º-DEFINICIONES. Para efectos del presente decreto se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

INGRESOS DEL FONDO DE COMPENSACIÓN AMBIENTAL. Serán ingresos del fondo de compensación ambiental los montos transferidos por las corporaciones autónomas regionales correspondientes al 20% de los recursos percibidos por concepto de transferencias del sector eléctrico y el 10% de las restantes rentas propias con excepción del porcentaje ambiental de los gravámenes a la propiedad inmueble y de aquellos que tengan como origen relaciones contractuales interadministrativas.

CORPORACIONES NO APORTANTES AL FONDO DE COMPENSACIÓN AMBIENTAL. Las corporaciones de desarrollo sostenible no serán aportantes al fondo de compensación ambiental. Gastos de funcionamiento. Son aquéllos que tienen por objeto atender las necesidades de las entidades para cumplir a cabalidad con las funciones asignadas por la ley. Hacen parte de este los gastos de personal (servicios personales asociados a la nómina, servicios personales indirectos, contribuciones inherentes a la nómina del sector público y del sector privado); los gastos generales (adquisición de bienes, de servicios, impuestos y multas); y las transferencias corrientes. (...).

REGLAMENTO OPERATIVO. Documento diseñado y aprobado por el comité del fondo de compensación ambiental, mediante el cual se determina el procedimiento para el recaudo, el giro de los recursos, el trámite de las solicitudes presentadas por las corporaciones, desarrolla los criterios generales de distribución contenidos en el presente decreto y establece parámetros para el seguimiento y evaluación

de la efectividad del gasto, y las demás que se consideren complementarias para el logro de los objetivos del fondo.” (subrayados fuera de texto)

2. Fondo Nacional Ambiental FONAM

El Fondo Nacional Ambiental FONAM, como fondo financiero del sector ambiente, fue creado por la Ley 99 de 1993, que en el Capítulo XIII, Artículos 87 y siguientes, dispuso lo siguiente:

“ARTÍCULO 87.- Creación, Naturaleza y Jurisdicción. Créase el Fondo Nacional Ambiental, en adelante FONAM, como un sistema especial de manejo de cuentas del MINISTERIO DEL MEDIO AMBIENTE, con personería jurídica, patrimonio independiente, sin estructura administrativa ni planta de personal y con jurisdicción en todo el territorio nacional.

ARTÍCULO 88.- Objetivos. El FONAM será un instrumento financiero de apoyo a la ejecución de las políticas ambiental y de manejo de los recursos naturales renovables. Como tal estimulará la descentralización la participación del sector privado y el fortalecimiento de la gestión de los entes territoriales, con responsabilidades en estas materias. Para el efecto, podrá financiar o cofinanciar, según el caso, a entidades públicas y privadas en la realización de proyectos, dentro de los lineamientos de la presente ley y de manera que se asegure la eficiencia y coordinación con las demás entidades del Sistema Nacional Ambiental y se eviten duplicidades.

El FONAM financiará la ejecución de actividades, estudios, investigaciones, planes, programas y proyectos, de utilidad pública e interés social, encaminados al fortalecimiento de la gestión ambiental, a la preservación, conservación, protección, mejoramiento y recuperación del medio ambiente y al manejo adecuado de los recursos naturales renovables y de desarrollo sostenible.

PARÁGRAFO. - El FONAM tendrá una subcuenta para el manejo separado de los recursos presupuestales que se asignen a la administración y manejo del Sistema de Parques Nacionales Naturales. El Ministro del Medio Ambiente podrá delegar en el Jefe de la Unidad Administrativa Especial del Sistema de Parques Nacionales Naturales la función de ordenador del gasto de esta subcuenta.

(...)

ARTÍCULO 90.- Recursos. El FONAM contará para su operación con los recursos humanos, físicos y técnicos del MINISTERIO DEL MEDIO AMBIENTE. Los recursos financieros de que

podrá disponer el FONAM para el cumplimiento de sus deberes, tendrán origen en las siguientes fuentes:

1. Las partidas que le sean asignadas en la ley de apropiaciones;
2. Los rendimientos obtenidos por los créditos que otorgue en cumplimiento de sus objetivos, así como la recuperación de los mismos;
3. Los recursos provenientes de los empréstitos externos que celebre, previo el cumplimiento de las disposiciones que regulan esta clase de endeudamiento para las entidades de derecho público;
4. Los rendimientos financieros obtenidos sobre sus excesos transitorios de liquidez;
5. Los recursos provenientes de la administración del Sistema de Parques Nacionales Naturales;
6. Los recursos provenientes del canje de la deuda externa por actividades o proyectos sobre protección, mejoramiento y recuperación del medio ambiente y adecuado manejo de los recursos naturales renovables;
7. El 50% del monto de las indemnizaciones impuestas y recaudadas como consecuencia de las acciones instauradas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 88 de la Constitución Nacional, por daños ocasionados al medio ambiente y a otros de similar naturaleza que se definan en la ley que regule esta materia;
8. Los recursos que, por donación o a cualquier título, reciba de las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras.

PARÁGRAFO 1.- Los recursos del crédito externo contratados por la nación con el Banco Interamericano de Desarrollo para la financiación del Fondo Nacional del Ambiente, serán administrados por éste a partir de la vigencia de esta ley.

PARÁGRAFO 2.- No más del 20% de los recursos del Fondo Nacional del Ambiente, distintos a los que se hace referencia en el artículo 91, se destinarán a la financiación de proyectos en el área de jurisdicción de las diez (10) Corporaciones Autónomas de mayores ingresos totales en la vigencia anterior.” (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 4317 de 2004, mediante el cual se reglamentó el Fondo Nacional Ambiental, Fonam, en los artículos 1º y 4º, se dispone lo siguiente:

"Artículo 1º. Naturaleza. El Fondo Nacional Ambiental, Fonam, es un sistema especial de manejo de cuentas del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, con personería jurídica, patrimonio independiente, sin estructura administrativa ni planta de personal y con jurisdicción en todo el territorio nacional.

(...)

Artículo 4º. Líneas y fuentes de financiación del Fonam. Para cumplir con sus objetivos, la cuenta del Fonam dispone de dos líneas de financiación:

1. Financiación por demanda de proyectos de inversión ambiental.
2. Recaudo y ejecución de recursos con destinación específica.

La fuente de financiación de la línea de Proyectos de Inversión Ambiental proviene de los recursos ordinarios de inversión, de recursos recaudados para tal fin y de los recursos de crédito externo del Presupuesto General de la Nación, asignados al Fonam.

Los recursos con destinación específica provienen de los recaudos que se generan por la administración y manejo de las áreas del Sistema de Parques Nacionales Naturales, los servicios de evaluación y seguimiento de licencias y demás instrumentos de control y manejo ambiental, las multas y los recursos para ejecución de proyectos en la Amazonía colombiana.

Parágrafo. Los recursos del Fonam, se manejarán mediante un sistema de subcuentas del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, con contabilidad separada.

Artículo 5º. Subcuentas de la línea de financiación por demanda de proyectos de inversión ambiental. Las subcuentas de esta línea están destinadas a la financiación o cofinanciación de proyectos con recursos ordinarios de inversión o de empréstitos externos. Su finalidad es apoyar la formulación e implementación de la política ambiental del país. Estas subcuentas son:

1. Subcuenta de inversiones ambientales. Es una subcuenta destinada a la financiación o cofinanciación de proyectos con recursos provenientes de crédito externo, como apoyo a la formulación e implementación de las políticas ambientales del país, conforme a las condiciones de negociación pactadas.
2. Subcuenta de apoyo a la gestión ambiental del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial. Esta subcuenta contará con los recursos provenientes de las multas que imponga el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial y se destinará al

financiamiento de proyectos, planes, programas y actividades en materia de recursos naturales renovables y del medio ambiente.

3. Subcuenta de Inversiones Ambientales para Protección del Recurso Hídrico: Esta subcuenta estará integrada por los recursos provenientes de los desincentivos económicos establecidos por la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico -CRA-, en desarrollo del artículo 7° de la Ley 373 de 1997, en los casos en que se presente disminución en los niveles de precipitación ocasionados por fenómenos de variabilidad climática, con base en la información que para el efecto divulgue el Ideam. Dichos recursos se destinarán a la protección, reforestación y conservación de las cuencas hidrográficas abastecedoras de acueductos municipales y a campañas que incentiven el uso eficiente y ahorro de agua. (Adicionado por el Artículo 1º del Decreto nacional 587 de 2010).” (Subrayados fuera de texto)

2. CONSIDERACIONES RESPECTO DEL MARCO NORMATIVO CONTABLE

El Marco normativo contable para entidades de gobierno en el Capítulo IV. Ingresos, en el numeral 1, Ingresos de transacciones sin contraprestación, se señala lo siguiente:

“1.1. Criterio general de reconocimiento

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.

Así mismo el numeral 2, Capítulo I ACTIVOS, del mismo Marco normativo, señala 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.” (Subrayado fuera de texto)

En complemento, el Catálogo General de Cuentas, incorporado mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificatorias, describe las siguientes cuentas como se indica a continuación:

“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, cuotas de sostenimiento y contratos de concesión en los cuales la entidad actúa como concedente. 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. (...)

1337-OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los derechos adquiridos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, que provienen, entre otros, del sistema general de participaciones, del sistema general de regalías y del sistema general de seguridad social en salud.

DINÁMICA: SE DEBITA CON: 1- El valor de los derechos de cobro por concepto de transferencias.

2440-IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las obligaciones a cargo de la entidad por concepto de impuestos, contribuciones y tasas, que se originan en las liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de los pagos efectuados. 2- El valor de las obligaciones compensadas.

SE ACREDITA CON: 1- El valor liquidado de los impuestos, contribuciones y tasas pendientes de pago.

4110 - CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON: 1- El valor causado por los diferentes conceptos. (...)

5220- IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la entidad, de conformidad con las disposiciones legales.

DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor de la causación por los diferentes conceptos

5423-OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación a otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas.

(...)

DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor causado por concepto de transferencias.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.”
(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES**1. RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS COMPROMISOS PRESUPUESTALES**

El reconocimiento de hechos económicos derivados de la ejecución del presupuesto de gastos en los sistemas de información financiera pública debe realizarse en cumplimiento de una normatividad que se fundamenta en vertientes que operan sobre bases comprensivas conciliables, aunque no necesariamente son equiparables; es decir, que la información contable pública y la presupuestal procede de distintos sistemas desarrollados bajo reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, lo que también implica que los resultados obtenidos sean disímiles, dado que se preparan para atender propósitos distintos.

Es tal sentido, el registro de las transacciones derivadas de la ejecución presupuestal en el sistema de información contable debe efectuarse atendiendo un conjunto de principios de contabilidad pública que difieren de los principios presupuestales y, tratándose de sistemas que operan sobre bases conceptuales diferentes, puede ocurrir que para un mismo evento o circunstancia se presenten tratamientos diferenciados o que incluso sólo sean objeto de registro en solo uno de estos sistemas, como ocurre en el caso de la aprobación de apropiaciones presupuestales, de sus modificaciones, de la expedición de certificados de disponibilidad o del registro presupuestal de los compromisos, por cuanto no afectan la situación financiera de la entidad ni los resultados del periodo contable.

El sistema de contabilidad presupuestal controla la ejecución de los gastos en diferentes momentos saber: (i) cuando se apropia o asignan recursos a un determinado objeto de gasto, (ii) al certificar la existencia de saldos de apropiación libres de afectación presupuestal, (iii) al reconocer del surgimiento de compromisos a cargo de la entidad, (iv)

al registrar obligaciones de pago como resultado de la ejecución de tales compromisos y (v) cuando se ordena el pago de estas obligaciones.

Como consecuencia de lo anterior, corresponde a la entidad definir en sus políticas contables operativas el esquema de conciliación de la información obtenida del sistema presupuestal y el contable, de tal forma que disponga de los elementos necesarios para explicar o identificar las diferencias que puedan presentarse en los resultados arrojados por estos sistemas de información financiera.

Los compromisos presupuestales, originados en actos administrativos o en contratos, cuando se expiden o suscriben, no constituyen pasivos a cargo de una entidad pública, por cuanto no se ha presentado el evento pasado del cual surge la obligación presente que, por ejemplo, en el caso de los contratos, se configura solamente a partir del momento que el contratista cumple el objeto pactado en el acuerdo legal correspondiente, evento que se producirá a futuro.

Así las cosas, tratándose del recibo de bienes o la prestación de servicios, con independencia del reconocimiento de la obligación presupuestal, corresponde a las entidades públicas reconocer los pasivos que surgen de la ejecución o cumplimiento por parte del contratista, tal como se señala a continuación:

a. Reconocimiento de obligaciones en desarrollo de compromisos pactados con el objeto de adquirir bienes.

Las obligaciones o pasivos que proceden de la adquisición de bienes se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) El contratista o tercero le ha transferido a la entidad pública contratante, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes;
- b) El contratista, al transferir los bienes a la entidad contratante, no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes entregados (en el grado usualmente asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre estos;
- c) El valor de las obligaciones y de los bienes recibidos puede medirse con fiabilidad;
- d) La entidad tiene la certeza sobre la existencia de una obligación a su cargo, lo cual le exige desprenderse de beneficios económicos asociados con la transacción, para cumplir lo pactado en el acuerdo legal suscrito con el tercero;

b. Reconocimiento de obligaciones en desarrollo de compromisos pactados para la prestación de servicios requeridos por la entidad pública.

Las obligaciones o pasivos que proceden de prestación de servicios entregados por terceros en desarrollo de acuerdos legales, se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) La entidad recibió los beneficios asociados con la transacción; es decir, que consumió los beneficios económicos o el potencial de servicios suministrados por el tercero, y los costos o gastos que ellos representan afectan los resultados del periodo y se pueden medir con fiabilidad;
- b) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad;

c. Reconocimiento contable de las “Cuentas por pagar presupuestales” en las que no existe recepción de bienes y/o servicios.

Según lo dispone el Estatuto Orgánico de Presupuesto, al cierre de cada vigencia fiscal, las entidades de gobierno, incluidas las entidades territoriales, deben constituir las “Cuentas por pagar presupuestales” con el conjunto de todas “obligaciones presupuestales” pendientes de pago a 31 de diciembre de cada vigencia fiscal en las pagadurías o tesorerías, y que hayan tenido origen en el recibo de bienes o servicios pactados en los contratos. En las “cuentas por pagar presupuestales” también se incluyen las órdenes de pago por concepto anticipos, pagos anticipados o las que se tramitaron para efectuar aportes patrimoniales, entre otros casos, cuando no se haya efectuado la cancelación o pago correspondiente.

Lo anterior significa que no todas las “cuentas por pagar presupuestales” constituidas al cierre de un periodo contable cumplen las condiciones necesarias para su reconocimiento como pasivos a cargo de la entidad, conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, dado que algunas no constituyen una obligación presente procedente de eventos pasados, lo cual ocurre, por ejemplo, cuando se trata de: (i) anticipos o pagos anticipado pactados en los contratos no ejecutados, (ii) órdenes de pago mediante las cuales se realiza la entrega de recursos en desarrollo de un contrato de fiducia mercantil, (iii) la entrega de recursos como aporte al patrimonio de una empresa pública, o (iv) la entrega anticipada de recursos acordada en el marco de un convenio interadministrativo, entre otros casos.

En algunos de estos casos, la situación financiera de la entidad solo se afecta cuándo se transfieren o entregan los recursos, lo cual se reconoce mediante un débito en las cuentas del activo que representen la naturaleza de los derechos adquiridos y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2. RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LAS RESERVAS PRESUPUESTALES CONSTITUIDAS AL CIERRE DE LA VIGENCIA FISCAL

Las denominadas “reservas presupuestales” se constituyen al cierre de la vigencia fiscal con los saldos de “compromisos” que al 31 de diciembre no se hayan cumplido o ejecutado, siempre y cuando estén legalmente contraídos y desarrollen el objeto de una apropiación presupuestal, esto representa un procedimiento o mecanismo de carácter financiero dispuesto por la Ley para garantizar el financiamiento de los actos administrativos y contratos que no alcanzaron la fase de la “obligación” en desarrollo del proceso de ejecución del presupuesto público.

De otro lado, es necesario tener en cuenta que el Régimen de Contabilidad Pública no dispone el reconocimiento en el sistema de información contable de los “Compromisos presupuestales” adquiridos en la vigencia fiscal ni para aquellos originados en vigencias anteriores. Éstos deben reconocerse en los “Libros de la contabilidad presupuestal” a que hace referencia el Artículo 9° de la Resolución Reglamentaria 007 de 2016, emitida por la CGR en desarrollo de la competencia que le asignó el Artículo 354 de la C.P.N., mediante la cual reglamentó la rendición de información para la contabilidad presupuestal y del tesoro, entre otras disposiciones, con destino a ese organismo de control fiscal.

Por lo anterior, corresponde a la entidad pública correspondiente, efectuar el reconocimiento contable que se deriva de la ejecución de las “reservas presupuestales”, siguiendo lo señalado en el numeral 1 de estas conclusiones.

3. RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS FLUJOS DE RECURSOS CON EL FONDO DE COMPENSACIÓN AMBIENTAL

3.1. Operaciones con el Fondo de Compensación Ambiental (FCA)

3.1.1. Registros en las CAR de los recursos que deben transferir al Fondo de Compensación Ambiental (Cuenta especial administrada por el Ministerio del Ambiente y Desarrollo Sostenible)

De acuerdo con las consideraciones expuestas, los recursos entregados por las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al Fondo de Compensación Ambiental (FCA),

para los fines previstos en la normatividad que regula la materia, se deben registrar de la siguiente manera:

a. Contribución de las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al Fondo de Compensación Ambiental (FCA)

Una vez realizada la liquidación del valor del giro a realizar por parte de las CAR al FCA, de acuerdo con los porcentajes y fechas establecidos legalmente, la Corporación Autónoma debita la subcuenta 522026-Contribuciones, de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y acredita la subcuenta 244023-Contribuciones, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, en cumplimiento del principio de devengo.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el Fondo de Compensación Ambiental es una cuenta especial administrada por el Ministerio del Ambiente y Desarrollo Sostenible, cuyos ingresos están definidos expresamente en la Ley 344 de 1996 y considerados en el Presupuesto General de la Nación como rentas por fondos especiales, con destinación específica, el reconocimiento del derecho se efectúa en la Contabilidad del Ministerio - FCA debitando la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411061-Contribuciones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Con el giro de los recursos al Fondo de Compensación Ambiental, las Corporaciones Autónomas Regionales deben pagar el pasivo, debitando la subcuenta 244023-Contribuciones, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR y, acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

A su vez, el Fondo de Compensación Ambiental debe disminuir el derecho causado debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-INGRESOS NO TRIBUTARIOS

b. Traslado de los recursos del Fondo de Compensación Ambiental a las Corporaciones Autónomas Regionales.

Dado que el FCA actúa como un agente recaudador y redistribuidor de los recursos que le entregan las Corporaciones con mayores rentas propias, para financiar aquellas con menor capacidad de generación de ingresos, de acuerdo con la asignación aprobada por el Comité y la expedición de la correspondiente Resolución de Distribución del Ministerio de

Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, en la cual se define el valor a girar y la CAR beneficiaria, es deber del Fondo de Compensación Ambiental informar a las corporaciones beneficiarias de los aportes, la distribución de los recursos y reconocer la obligación por transferencia, debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y, acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, en cumplimiento del principio de devengo.

Con base en esta información, las CAR beneficiarias deben reconocer el ingreso por transferencia debitando la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y, acreditando la subcuenta que corresponda, dependiendo del tipo de gasto a financiar (funcionamiento o inversión) de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro de los recursos por parte del Fondo de Compensación Ambiental a las CAR beneficiarias, de acuerdo con lo establecido en la Resolución de Distribución del Ministerio del Ambiente y Desarrollo Sostenible, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, las CAR una vez recibidos los recursos, debitan la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditan la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR

3.2.2. Reconocimiento de la Sobretasa Ambiental

Con base en la información suministrada por los municipios y distritos, las corporaciones autónomas regionales y áreas metropolitanas reconocerán el ingreso por concepto del porcentaje o sobretasa ambiental al impuesto predial debitando la subcuenta 131126- Porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial, de la cuenta 1311-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y acreditando la subcuenta 411060-Porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, en cumplimiento del principio de devengo.

El recaudo de los valores girados por los municipios y distritos se registra debitando la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 131126-Porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial, de la cuenta 1311-INGRESOS NO TRIBUTARIO. El recaudo de los intereses de mora generados por el giro extemporáneo de los recursos por parte de los municipios y distritos se reconoce debitando la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 411003-Intereses, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIO.

4. REGISTROS A CARGO DE LAS CORPORACIONES AUTÓNOMAS REGIONALES (C.A.R.) CUANDO RECIBEN RECURSOS DE OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS MEDIANTE LA SUSCRIPCIÓN DE CONVENIOS PARA FINANCIAR PROYECTOS DE INVERSIÓN CON EL FONDO NACIONAL AMBIENTAL (FONAM)

En el texto de la consulta se pide a la CGN señalar el tratamiento contable cuando se presenta el recibo de recursos recibidos procedentes del Fondo de Compensación Ambiental (FCA) o del Fondo Nacional Ambiental, por concepto de transferencias directas o mediante la cesión de recursos para financiar proyectos de inversión, planteando como interrogante si los ingresos se deben registrar en el momento conocer el monto asignado o cuando son recibidos en caja.

El tratamiento contable para las transferencias directas se señala en el numeral 3 de estas conclusiones; al respecto, debe tenerse en cuenta que los ingresos por concepto de transferencias deben reconocerse en el momento en que la entidad cedente emita el acto administrativo de reconocimiento de la obligación a favor de la entidad receptora, que es diferente del acto administrativo mediante el cual se aprueba la apropiación presupuestal.

Ahora bien, cuando las corporaciones autónomas regionales reciban recursos en desarrollo de convenios interadministrativos con otras entidades, tanto del nivel nacional como territorial, para ejecutar por su cuenta y riesgo un proyecto de inversión, el tratamiento contable debe ser el siguiente:

4.1. Reconocimiento contable de las transacciones que surgen de la ejecución a cargo de la entidad que apoya, subsidia o coopera para el desarrollo de las funciones a cargo de la entidad receptora o ejecutora de recursos

A continuación, se señalan los lineamientos para desarrollar el proceso contable cuando se trate de la ejecución de convenios interadministrativos en los que una entidad pública subsidia, concurre o apoya la gestión de las corporaciones autónomas regionales, mediante la financiación de proyectos de inversión.

Tratándose del apoyo financiero sin contraprestación que entidades públicas, tanto del nivel nacional como territorial, realiza en favor de las corporaciones autónomas regionales, en donde ceden el control sobre los mismos, dicha operación se deberá reconocer como un gasto por transferencia de la entidad cedente, en tanto que la entidad receptora o beneficiaria (CAR) registrará un ingreso por la transferencia recibida.

No obstante, respecto de lo señalado anteriormente, corresponde a las corporaciones autónomas regionales analizar las cláusulas pactadas en los convenios que han suscrito y

que se encuentran en ejecución, para identificar si en éstos se han impuesto condiciones específicas, para aplicar, según corresponda, el tratamiento antes referido, y comunicarle a la contraparte sobre dicho procedimiento a fin de que este realice los registros que correspondan y no se presenten diferencias en las operaciones recíprocas.

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

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

La entidad que transfiere, en el momento en que se genere el acto administrativo que ordena el traslado de los mismos, registra un débito en las subcuentas 542302-Para proyectos de inversión, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro de los recursos, la entidad cedente disminuye la cuenta por pagar mediante un débito a la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR y como contrapartida reconocen un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, las entidades receptoras o beneficiarias (las corporaciones autónomas regionales) reconocerán un débito en la 133712 Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y como contrapartida un crédito en las subcuentas 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428 OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda.

A su vez, las corporaciones autónomas regionales reconocen el recaudo de los recursos mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 133712 Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

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

Este caso hace referencia a que la entidad receptora o beneficiaria del apoyo financiero (CAR) adquiere los derechos sobre los mismos hasta tanto cumplan las condiciones fijadas por la entidad cedente, como suele ocurrir cuando se exige el uso o destinación a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos deben reintegrarse a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

En este contexto, la entidad que cede los recursos, en el momento en que ordena el traslado de los mismos, registrará un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Por su parte, las corporaciones autónomas regionales reconocerán un débito en la subcuenta 133712 Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con el giro de los recursos, la entidad cedente, debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos cedidos.

A su vez, las corporaciones autónomas regionales, cuando reciban los dineros en su tesorería, reconocerán el recaudo de los recursos mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, en caso contrario registrará la subcuenta y cuenta que represente los derechos sobre los recursos recibidos, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Con la ejecución de los recursos por parte de las corporaciones autónomas regionales, la entidad cedente reconocerá el gasto por transferencias y amortizará el cargo diferido, para lo cual debitará las subcuentas 542302-Para proyectos de inversión, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda, y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Por su parte, las corporaciones autónomas regionales, con la ejecución de los recursos, reconocerán los activos o gastos, según corresponda, y las respectivas cuentas por pagar; alternamente, reconocerán el ingreso por la transferencia y amortizarán el crédito diferido, para lo cual debitarán la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditarán las subcuentas 442802-Para proyectos de inversión, según corresponda.

CONCEPTO No. 20182000058141 DEL 13-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Marco Normativo para Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar.
	SUBTEMAS	Actualización de las cuentas por pagar que se encuentran tasadas en SMMLV, dado que la norma NICSP no permite el uso de los SMMLV.

Doctora

LILIANA MORALES CEBALLOS

Profesional Universitario

Fondo Especial de Vivienda

Cali, Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003311-2, del día 10 de agosto de 2018, ampliada con la entrega de los convenios por medio del radicado N° 2018550003882-2 del día 27 de septiembre de 2018, en la cual solicita se indique la aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y el Instructivo N° 002 de 8 de octubre de 2015, en la manera en que se puede actualizar las cuentas por pagar que se encuentran tasadas en SMMLV y relacionadas a convenios de vigencias anteriores dado que la norma NICSP no permite el uso de los SMMLV.

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

CONSIDERACIONES

El Convenio Interadministrativo N° 001-2007 celebrado entre el Municipio de Santiago de Cali - Secretaria de Infraestructura y Valorización - Fondo Rotatorio de Valorización Municipal y el Fondo Especial de Vivienda del Municipio de Santiago de Cali, señala:

“...TERCERA: VALOR Y FORMA DE PAGO: Los predios a transferir por parte de la SECRETARIA DE INFRAESTRUCTURA Y VALORIZACIÓN, conforme a los avalúos comerciales son: a) “LOTE O ZONA A” con un área de 10.000 M2, con matricula inmobiliaria 370-62366 es la suma de UN MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y CINCO MILLONES QUINIENTOS MIL PESOS MCTE (\$1.655.500.000) y b) LOTE O ZONA B” con un área de 129.633.40 M2, con matricula inmobiliaria 370-62368 es la suma de DIECISEIS MIL QUINIENTOS CUARENTA Y NUEVE MILLONES OCHOCIENTOS SETENTA Y OCHO MIL PESOS MCTE (\$16.549.878.000), para un total de DIEZ Y OCHO MIL DOSCIENTOS CINCO MILLONES TRESCIENTOS SETENTA Y OCHO

MIL PESOS MCTE (\$18.205.378.000). La retribución económica por los lotes en que se va a ejecutar el plan parcial será una suma equivalente a 28.405,69 SMLMV, valores que serán retribuidos económicamente de acuerdo con el avalúo comercial de los predios antes descritos, retribución que efectuará el FONDO ESPECIAL DE VIVIENDA DEL MUNICIPIO a la SECRETARIA DE INFRAESTRUCTURA Y VALORIZACION, en el momento de otorgarse cada escritura pública de venta a los compradores de los inmuebles construidos en los dos lotes de terreno transferidos de la siguiente forma a) Por la Unidad de Gestión UG1 de 772 viviendas, que se venderán por un precio máximo de 135 SMLMV, se reconocerá 16,2 SMLMV por cada unidad de vivienda que se venda hasta llegar a un total de 12.506.4 SMLMV por el total de viviendas a construir y vender, y b) Por la Unidad de Gestión UG2 de comercio por 18.472 M2, se reconocerá 15.899,29 SMLMV, por el total de metros cuadrados a vender a un valor promedio de \$3.110.801 Mt2, es decir 0,86072 SMLMV por cada metro cuadrado vendido en el área hasta llegar a un total de 15.899,29 SMLMV por el total del área comercial a vender. PARAGRAFO I: En las condiciones anotadas la SECRETARIA DE INFRAESTRUCTURA Y VALORIZACIÓN - dará por recibida su retribución económica cuando haya entregado la totalidad de la parte alícuota de los inmuebles transferidos PAPAGRAFO II: Los dineros recibidos por EL MUNICIPIO DE CALI - SECRETARIA DE INFRAESTRUCTURA Y VALORIZACIÓN - FONDO ROTATORIO DE VALORIZACIÓN, conservarán la destinación específica otorgada por el Acuerdo 0179 de 2006, por el cual se establece el Estatuto de Valorización del Municipio de Cali. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El OTROSÍ N°2 al Convenio Interadministrativo N° 001 de 2007 celebrado entre el Municipio de Santiago de Cali - Secretaria de Infraestructura y Valorización y el Fondo Especial de Vivienda del Municipio de Santiago de Cali, indica:

“...CLÁUSULA SEGUNDA: Dar alcance a la Cláusula Tercera - Valor y Forma de Pago - del Convenio Interadministrativo N° 001 de 2007, en el sentido de incluir nuevos párrafos, así: PARAGRAFO III.- La Secretaría de Infraestructura y Valorización del Municipio de Santiago de Cali, podrá aceptar la retribución convenida en el Convenio Interadministrativo N° 001 de 2007, con inmuebles que cumplan con los requerimientos mínimos para la instalación, montaje, puesta en marcha y operatividad, de una Planta de Asfalto, que permita el cumplimiento de su objeto legal, con capacidad para albergar los trabajadores adscritos a la misma, de acuerdo con los lineamientos establecidos por la Secretaría de Infraestructura y Valorización y será esta Secretaria quien torne la decisión al respecto. PARAGRAFO IV.- La Secretaría de Infraestructura y Valorización del Municipio de Santiago de Cali, instruye al Fondo Especial de Vivienda del Municipio de Santiago de Cali, para que realice todas las gestiones a que haya lugar y para que de forma mancomunada se logre el objetivo propuesto. Lo anterior de acuerdo con lo pactado en la Cláusula Quinta del Convenio Interadministrativo N° 001 de 2007. PARAGRAFO V.- La Secretaria de Infraestructura y Valorización del Municipio de Santiago de Cali, solicita al Fondo Especial de Vivienda del Municipio de Santiago de Cali, realizar los ajustes correspondientes e

instrucciones al encargo fiduciario para permitir llevar a buen término, todo lo relacionado con la adquisición de predios, instalación, montaje, puesta en marcha y operatividad, de la Planta de Asfalto, de acuerdo con las obligación contenida en el numeral 4° de la Cláusula Segunda del Convenio Interadministrativo N° 001 de 2007. PARAGRAFO VI.- El Fondo Especial de Vivienda del Municipio de Santiago de Cali pondrá en consideración de la Secretaria de Infraestructura y Valorización; para su aprobación, todas las ofertas de predios que en su gestión reúnan los requisitos mínimos establecidos por esta secretaría. PARAGRAFO VII.- El Fondo Especial de Vivienda del Municipio de Santiago de Cali, deberá; en caso de ser aceptada alguna de las ofertas presentadas, coordinar y realizar todos los trámites legales para la adquisición de los terrenos y demás elementos e insumos necesarios, para poner en funcionamiento la Nueva planta de asfalto, de lo cual instruirá igualmente al encargo fiduciario.” (Subrayado fuera de texto)

El OTROSÍ N°3 al Convenio Interadministrativo N° 001 de 2007 celebrado entre el Municipio de Santiago de Cali - Secretaria de Infraestructura y Valorización y el Fondo Especial de Vivienda del Municipio de Santiago de Cali, indica:

“7. Se ratifica de manera expresa y tal como lo dispone la Cláusula Tercera del Convenio Interadministrativo, que el valor a cancelarse por la totalidad de Unidad de Gestión 2 (UG2) de comercio con matrícula inmobiliaria matriz 370-800507 donde se desarrollará en su totalidad el proyecto comercial, el cual tendrá un área vendible de aproximadamente 32.500 metros cuadrados según lo establecido en el Plan Parcial de Desarrollo Urbano denominado Talleres del Municipio adoptado mediante Decreto 0981 de diciembre 31 de 2.007, es el equivalente a 15.899,29 SMLMV, los cuales deberán ser liquidados a la fecha del acuerdo y los terceros que se vinculen con el Centro Comercial a desarrollarse en el mencionado predio.” (Subrayado fuera de texto)

El OTROSÍ N°4 al Convenio Interadministrativo N° 001-2007 celebrado entre el Municipio de Santiago de Cali - Fondo Rotatorio - Secretaria de Infraestructura y Valorización y el Fondo Especial de Vivienda del Municipio de Santiago de Cali, señala:

“...CLAUSULA CUARTA: Se conviene que el valor que se le debe cancelar a la SECRETARIA DE INFRAESTRUCTURA Y VALORIZACIÓN- FONDO ROTATORIO DE VALORIZACIÓN por el resto de predios que conforman la UNIDAD DE GESTION 1 (UG1) VIVIENDA y los predios que conforman la UNIDAD DE GESTION 2 (UG2) COMERCIO equivalente a 23.28647 smlmv NO se recibirá en especie, el pago de los mismos deberá ser en dinero, conviniéndose que el pago total o parcial se podrá hacer de contado de manera anticipada o en su defecto, los mismos deben ser cancelados en la forma y términos establecidos en el Convenio Interadministrativo No.001- 2007, haciéndose salvedad que el pago será siempre en dinero. En el evento de que el pago se dé de manera anticipada, se deberá dejar constancia que en caso en que se modifique la licencia de construcción arrojando unas mayores áreas y/o

unidades a construirse, se debe reliquidar la participación de la SECRETARIA DE INFRAESTRUCTURA Y VALORIZACIÓN- FONDO ROTATORIO DE VALORIZACIÓN en relación con el exceso y de acuerdo con las fórmulas de cálculo utilizadas en el Convenio Interadministrativo No.001-2007 para estimar la participación de la SECRETARIA DE INFRAESTRUCTURA Y VALORIZACIÓN- FONDO ROTATORIO DE VALORIZACIÓN.” (Subrayado fuera de texto)

El Convenio Asociativo “Brisas de la Base”, con partícipes: Fondo Especial de Vivienda del Municipio de Santiago de Cali y el Consorcio “Talleres del Municipio”, señala:

“TERCERA: ALCANCE DE LA ASOCIACIÓN Y PARTICIPACIÓN DE CADA ASOCIADO.- (...) PARAGRAFO: El pago de la compensación pecuniaria a favor de la SECRETARIA DE INFRAESTRUCTURA Y VALORIZACIÓN MUNICIPAL queda determinada de manera exclusiva a la firma de las escrituras públicas de compraventa de cada una de las unidades tanto de vivienda como de comercio que componen el Plan Parcial de desarrollo urbano denominado Talleres del Municipio, en los términos que más adelante en este convenio se determinan. (...) CLAUSULA QUINTA: RESTITUCIÓN DE APORTES Y RETRIBUCIONES ECONÓMICAS DE LOS PARTICIPES: De acuerdo a la obligación económica contraída por el Fondo Especial de Vivienda en el convenio Inter administrativo de Cooperación con la Secretaria de Infraestructura y Valorización Los aportes y la retribución económica de los partícipes serán restituidos por el ASOCIADO-GESTOR, así: A) RETRIBUCION ECONOMICA DE LA SECRETARIA DE INFRAESTRUCTURA Y VALORIZACION- FONDO ROTATORIO DE VALORIZACION: Esta retribución económica tendrá lugar solamente si el proyecto se lleva a feliz término, bajo las siguientes condiciones: 1- La retribución económica total por los lotes del proyecto “Talleres del Municipio”, excluida el área del asentamiento subnormal de golondrinas, será una suma equivalente a 28.405,3 (VEINTIOCHO MIL CUATROCIENTOS CINCO PUNTO TRES SMLV) SALARIOS MINIMOS LEALES VIGENTES, a la fecha de la misma del presente convenio asociativo. 2.- EL FONDO ESPECIAL DE VIVIENDA DEL MUNICIPIO procederá a retribuirle económicamente por cada venta de inmuebles dentro del presente proyecto, la parte alícuota que le corresponde por los terrenos aportados por LA SECRETARIA DE INFRAESTRUCTURA Y VALORIZACION - FONDO ROTATORIO DE VALORIZACION, a través del pago que le hará el asociado constructor directamente, dentro de los CUARENTA Y CINCO (45) DIAS siguientes de la firma de las escrituras públicas a los compradores de los inmuebles construidos, equivalente a 28.405,3 SMLMV, cuya retribución económica será así: a) Por la Unidad de Gestión UG1 de 772 viviendas, que se venderán por un precio máximo de 135 SMLMV, se reconocerá 16,2 SMLMV por cada unidad de vivienda que se venda para 12.506,4 SMLMV por el total de unidades de vivienda a construir y vender hasta completar los 12.506,4 SMLMV y b) Por la Unidad de Gestión UG2 de comercio por 18.472 mt2 se reconocerá 15.898,9 SMLMV por el total de metros cuadrados a vender a un valor promedio de \$3.110.801 Mt2, es decir 0,86072 SMLMV cada metro cuadrado vendido en área comercial hasta completar 15.898,9 SMLMV. 3) La anterior restitución la efectuará EL

FONDO ESPECIAL DE VIVIENDA DEL MUNICIPIO dentro de los CUARENTA Y CINCO (45) DIAS siguientes de la firma de las escrituras públicas de los compradores de los inmuebles construidos. (...) CLAUSULA OCTAVA: RESPONSABILIDAD DEL ASOCIADO-GESTOR: El Consorcio “Talleres del Municipio” será el responsable del manejo de los recursos que se obtengan tanto de cuotas iniciales como de los créditos provenientes de las entidades financieras o de crédito que financien el proyecto en sus diferentes etapas. En consecuencia será el ASOCIADO GESTOR el responsable de retribuir económicamente tanto a LA SECRETARIA DE INFRAESTRUCTURA Y VALORIZACION-FONDO ROTATORIO DE VALORIZACION como al ASOCIADO PROPIETARIO -FONDO ESPECIAL DE VIVIENDA DEL MUNICIPIO en la forma, condiciones y oportunidades fijadas en las dos(2) cláusulas anteriores, de igual manera El Consorcio “Talleres del Municipio”, con recursos propios y con los que obtenga del producto de cuotas iniciales y de los créditos aprobados y legalizados por las entidades financieras o de crédito que financie el proyecto o la etapa respectiva, llevará a cabo por su cuenta y riesgo la comercialización, ejecución y construcción de los inmuebles que constituyen este Proyecto, así como los trámites legales correspondientes para la enajenación y venta de estos inmuebles y por lo tanto asumirán todos los gastos y costos derivados de su realización. En tal virtud el representante legal del Consorcio “Talleres del Municipio” concurrirá al otorgamiento de las escrituras públicas de venta que se hagan a cada uno de los compradores de los inmuebles como ejecutor de las obras. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El OTROSÍ N°1 al Convenio Asociativo “Brisas de la Base” suscrito entre el Fondo Especial de Vivienda del Municipio de Santiago de Cali y el Consorcio “Talleres del Municipio”, señala:

“... CLAUSULA CUARTA: Modifíquese la cláusula quinta la cual quedará así: RESTITUCIÓN DE APORTES Y RETRIBUCIONES ECONÓMICAS DE LOS PARTICIPES ASOCIADOS: De acuerdo a la obligación económica contraída por el FONDO ESPECIAL DE VIVIENDA en el convenio Interadministrativo de cooperación con la Secretaria de Infraestructura y Valorización, los aportes y la retribución económica de los partícipes serán restituidos por el GESTOR-PROMOTOR-CONSTRUCTOR de acuerdo a las instrucciones dadas a la entidad fiduciaria que maneje el Patrimonio autónomo de Administración de Recursos y fuente de pagos Así. a) RESTITUCIÓN DE APORTES AL FONDO ESPECIAL DE VIVIENDA: La restitución que hará el ASOCIADO GESTOR-PROMOTOR-CONSTRUCTOR AL FONDO ESPECIAL DE VIVIENDA esta tasada en 28.405.3 SMLMV del año en que se celebren las promesas de compraventa. Esta restitución le será trasladada por el FONDO ESPECIAL DE VIVIENDA a la SECRETARIA DE INFRAESTRUCTURA Y VALORIZACIÓN - FONDO ROTATORIO DE VALORIZACIÓN, en parte alícuota y en la medida que se ejecute y venda el proyecto, de conformidad en lo convenido en el Convenio Interadministrativo de Cooperación suscrito entre las partes en abril 10 de 2007. PARAGRAFO 1: Los partícipes asociados mediante carta de instrucciones autorizarán a la entidad fiduciaria que maneje el Patrimonio autónomo de Administración de Recursos y fuente de pagos para que este cancele directamente a la SECRETARIA DE

INFRAESTRUCTURA Y VALORIZACIÓN - FONDO ROTATORIO DE VALORIZACIÓN, la parte de alícuota que le corresponde. PARÁGRAFO 2: En el evento en que el proyecto no se ejecute en su totalidad el FONDO ESPECIAL DE VIVIENDA trasladará a través de la entidad fiduciaria que maneje el Patrimonio autónomo de Administración de Recursos y fuente de pagos a la SECRETARÍA DE INFRAESTRUCTURA Y VALORIZACIÓN - FONDO ROTATORIO DE VALORIZACIÓN, el valor del aporte de los inmuebles vendidos y registrados hasta el momento de la liquidación del presente convenio asociativo.” (Subrayado fuera de texto)

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:

“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. (...)

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

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

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

6.1.2. 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. (...)

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; también pueden ser 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.

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. (...)

6.2.2. 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. (...)

6.3.5. Medición de los pasivos

Las bases de medición aplicables a los pasivos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de cumplimiento y valor de mercado.

6.3.5.1. Costo

El costo de un pasivo es la contraprestación recibida a cambio de la obligación asumida, esto es, el efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o el valor de la contraprestación recibida, en el momento de incurrir en el pasivo. El costo es un valor de entrada observable y específico para una entidad.

La medición al costo es adecuada cuando es probable que los pasivos se liquiden en las condiciones establecidas. Sin embargo, el costo no es apropiado para medir pasivos que no surgen de una transacción, tal como la obligación de pagar los daños causados a terceros. También es difícil aplicar el costo a pasivos que subyacen de una transacción sin contraprestación dado que este no proporciona una representación fiel de la obligación que

tendría la entidad; o a los pasivos cuyo valor cambia a través del tiempo, tales como aquellos relacionados con pensiones a cargo de la entidad.” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo II. Pasivos, señalan:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

3.2. Clasificación

2. Las cuentas por pagar se clasificarán en la categoría de costo. (...)

3.4. Medición posterior

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

3.5. Baja en cuentas

5. Se dejará de reconocer una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero.

6. La diferencia entre el valor en libros de la cuenta por pagar que se da de baja y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

7. Cuando el acreedor renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la entidad aplicará la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, y a lo indicado en las cláusulas de los convenios firmado por parte del Fondo Especial de Vivienda (FEV), este retribuirá a

la Secretaría de Infraestructura y Valorización la suma de 28.405,69 SMLMV, correspondiente al valor de los terrenos aportados para la construcción del Proyecto Urbanístico “Talleres del Municipio”, valor que se reconocerá como obligación por parte del FEV, en cuentas por pagar, en el momento en el cual se otorgue cada escritura pública de venta a los compradores de los inmuebles construidos, ya sea de vivienda o comercial.

El valor a registrar en cuentas por pagar debido a la venta de los inmuebles del será de 16,2 SMLMV en el caso de cada vivienda y de 0,86072 SMLMV por metro cuadrado en la venta de locales comerciales, estos valores se expresarán en pesos de acuerdo con el valor del Salario Mínimo Legal Mensual Vigente en ese momento, convirtiéndose así en el costo de la transacción para ser incorporados en la situación financiera del FEV de acuerdo a lo indicado en la Norma de cuentas por pagar. Como consecuencia de ello no se genera un imperativo de modificar el valor de la cuenta por pagar, dado que el valor de esta se mantendrá, de acuerdo con lo pactado contractualmente, por el valor determinado en el momento de la venta y no se afectará con los cambios que se susciten en el salario mínimo, siendo ello concordante con el criterio de medición posterior de las cuentas por pagar.

CONCEPTO No. 20182000056851 DEL 08-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Cuentas por pagar.
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento de compromisos y obligaciones presupuestales en la fecha de cierre de una vigencia fiscal.

Doctora
HILDA GIOVANNA RODRIGUEZ GUERRERO
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004070-2 de fecha octubre 11 de 2018, donde solicita a la CGN señalar el

procedimiento contable para el reconocimiento de compromisos y obligaciones presupuestales en la fecha de cierre de una vigencia fiscal.

Lo anterior, por cuanto la información contable del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural a 31 de diciembre de vigencias anteriores ha sido objeto de glosas o hallazgos por parte de la Contraloría General de la República CGR, pues este órgano ha encontrado que los criterios utilizados para el reconocimiento de los pasivos originados en la ejecución de los compromisos presupuestales al cierre de una vigencia, efectuado por este Ministerio en cumplimiento de instrucciones emitidas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, presentan discrepancias frente a las disposiciones contables vigentes, razón por la que solicita a la CGN señalar los lineamientos correspondientes para unificar el procedimiento correspondiente.

CONSIDERACIONES

1. NORMATIVIDAD PRESUPUESTAL

El Estatuto Orgánico de Presupuesto, compilado en el Decreto 111 de 1996, en relación con la estimación de gastos de funcionamiento, administrativos u operativos, en los artículos 71 y 89, señala lo siguiente:

“ARTÍCULO 71. Todos los actos administrativos que afecten las apropiaciones presupuestales deberán contar con certificados de disponibilidad previos que garanticen la existencia de apropiación suficiente para atender estos gastos.

Igualmente, estos compromisos deberán contar con registro presupuestal para que los recursos con él financiados no sean desviados a ningún otro fin. En este registro se deberá indicar claramente el valor y el plazo de las prestaciones a las que haya lugar. Esta operación es un requisito de perfeccionamiento de estos actos administrativos. (...)

d) Del régimen de las apropiaciones y reservas

ARTÍCULO 89. Las apropiaciones incluidas en el presupuesto general de la Nación, son autorizaciones máximas de gasto que el Congreso aprueba para ser ejecutadas o comprometidas durante la vigencia fiscal respectiva.

(...)

Al cierre de la vigencia fiscal cada órgano constituirá las reservas presupuestales con los compromisos que al 31 de diciembre no se hayan cumplido, siempre y cuando estén

legalmente contraídos y desarrollen el objeto de la apropiación. Las reservas presupuestales sólo podrán utilizarse para cancelar los compromisos que les dieron origen.

Igualmente, cada órgano constituirá al 31 de diciembre del año cuentas por pagar con las obligaciones correspondientes a los anticipos pactados en los contratos y a la entrega de bienes y servicios.

El Gobierno Nacional establecerá los requisitos y plazos que se deben observar para el cumplimiento del presente artículo (L. 38/89, art. 72; L. 179/94, art. 38; L. 225/95, art. 8º).” (Subrayados fuera de texto)

La Dirección General de Presupuesto Nacional en el documento denominado “Aspectos Generales del Proceso Presupuestal Colombiano”, numeral 3.4, página 110, los compromisos:

“Son los actos y contratos expedidos o celebrados por los órganos públicos, en desarrollo de la capacidad de contratar y de comprometer el presupuesto, realizados en cumplimiento de las funciones públicas asignadas por la ley. Dichos actos deben desarrollar el objeto de la apropiación presupuestal. Previamente a la adquisición del compromiso (bien sea a través de la expedición de actos administrativos o de la celebración de contratos), la entidad ejecutora debe contar con el respectivo certificado de disponibilidad presupuestal. Las entidades deben comprometer los recursos apropiados entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de cada año. Los saldos de apropiación no afectados por compromisos caducarán sin excepción.” (Subrayado fuera de texto)

Respecto del momento en que expide el Certificado de Registro Presupuestal, para considerarlo como evento que debería registrarse en el sistema contable, es necesario considerar que de conformidad con el inciso 1º del artículo 41 de la Ley 80 de 1993, por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, “los contratos estatales se perfeccionan cuando se logre acuerdo sobre el objeto y la contraprestación y éste se eleve a escrito.” (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, las “Disposiciones generales” del presupuesto de gastos de la vigencia en curso, contenidas en el Decreto 2236 de diciembre 27 de 2017, por el cual se liquida el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal de 2018, se detallan las apropiaciones y se clasifican y definen los gastos, en el Artículo 48º, señala lo siguiente:

“ARTÍCULO 48o. Las obligaciones por concepto de servicios médico-asistenciales, servicios públicos domiciliarios, gastos de operación aduanera, comunicaciones, transporte y contribuciones inherentes a la nómina, causados en el último bimestre de 2017, se pueden pagar con cargo a las apropiaciones de la vigencia fiscal de 2018.

Las vacaciones, la prima de vacaciones, la indemnización a las mismas, la bonificación por recreación, las cesantías, las pensiones, gastos de inhumación, los impuestos, la tarifa de control fiscal, y contribuciones a organismos internacionales, se pueden pagar con cargo al presupuesto vigente cualquiera que sea el año de su causación. Los órganos que hacen parte del Presupuesto General de la Nación podrán pagar, con cargo al presupuesto vigente, las obligaciones recibidas de las entidades liquidadas que fueron causadas por las mismas, correspondientes a servicios públicos domiciliarios y contribuciones inherentes a la nómina, cualquiera que sea el año de su causación, afectando el rubro que les dio origen.”

Por otra parte, la Contraloría General de la República CGR, quien tiene la competencia para establecer reglas contables en materia presupuestal, en la Resolución Reglamentaria 007 de 2016, "Por la cual se reglamenta la rendición de información para la contabilidad presupuestal y del tesoro, la información presupuestal de los departamentos, distritos, municipios y territorios indígenas; el control y seguimiento al límite del gasto territorial; el régimen presupuestal del Sistema General de Regalías; el registro y refrendación de la deuda pública; la auditoría al balance de hacienda; las estadísticas fiscales del Estado y demás disposiciones sobre la materia", dispuso lo siguiente:

ARTÍCULO 8°. INFORMACIÓN PRESUPUESTAL: Es la información sobre la programación y ejecución del presupuesto; la programación comprende en los ingresos y gastos, la programación inicial más modificaciones. La ejecución en los ingresos comprende el reconocimiento y el recaudo, y en los gastos la apropiación, el compromiso, la obligación y el pago. Las reservas presupuestales incluyen el compromiso, la obligación y el pago, y las cuentas por pagar la obligación y el pago.

ARTÍCULO 9°. LIBROS DE LA CONTABILIDAD PRESUPUESTAL. Los libros oficiales de la contabilidad presupuestal contienen de manera cronológica los datos de las operaciones y hechos que afectan el proceso presupuestal y se consideran el soporte documental. Los libros oficiales de la contabilidad presupuestal para las entidades de que trata el artículo 2° de esta Resolución son Ingresos, Gastos, Vigencias Futuras, Reservas Presupuestales, Cuentas por Pagar y Legalización del Gasto, y se definen así:

(...)

2. LIBRO DE GASTOS. En este libro deben registrarse las operaciones que afecten el presupuesto de gastos por cada uno de los rubros definidos en el acto administrativo de la entidad que lo desagregue, reflejando la apropiación inicial, sus modificaciones, la apropiación definitiva, los certificados de disponibilidad, los compromisos contraídos, las obligaciones y los pagos realizados.

(...)

4. LIBRO DE RESERVAS PRESUPUESTALES. En este libro deben registrarse los compromisos pendientes de obligar de la vigencia anterior por cada una de las apropiaciones, y que se constituyeron en reservas presupuestales al cierre del período fiscal, las obligaciones y pagos realizados con cargo a ellas en la vigencia siguiente y los saldos vigentes o fenecidos. (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, respecto de la conciliación de la información contable y la presupuestal, la Contaduría General de la Nación mediante concepto radicado con el número 20132000036181 del 17 de septiembre de 2013, dirigida al doctor Rubiano Bermúdez Villada, Coordinador Grupo de Gestión Financiera de la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierra Despojadas, señaló:

“(...) la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, razón por la cual conlleva a que una misma transacción u operación, tenga tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien. Por lo tanto, la contabilidad patrimonial tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, las cuales se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí. Igualmente, la contabilidad patrimonial permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, es decir, registro de caja, situación que lo convierte en un instrumento financiero diferente, y por lo tanto los resultados arrojados no pueden ser iguales entre sí”.

(Subrayado fuera de texto)

2. MARCO NORMATIVO CONTABLE PARA ENTIDADES DE GOBIERNO

EL Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera, dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución 533 de 2015, mediante el cual se expidió el nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno, en el numeral 5 Principios de Contabilidad, dispone:

“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, en el numeral 6.1.2, establece lo siguiente:

“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.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía y/o fecha de vencimiento.

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; también pueden ser 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.

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.” (Subrayados fuera de texto)

Respecto de los criterios para la medición de los pasivos, el citado Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera, respecto del costo como criterio de medición de los pasivos, en el numeral 6.3.5.1, establece lo siguiente:

“6.3.5.1. Costo

El costo de un pasivo es la contraprestación recibida a cambio de la obligación asumida, esto es, el efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o el valor de la contraprestación recibida, en el momento de incurrir en el pasivo. El costo es un valor de entrada observable y específico para una entidad.

La medición al costo es adecuada cuando es probable que los pasivos se liquiden en las condiciones establecidas. Sin embargo, el costo no es apropiado para medir pasivos que no surgen de una transacción, tal como la obligación de pagar los daños causados a terceros. También es difícil aplicar el costo a pasivos que subyacen de una transacción sin contraprestación dado que este no proporciona una representación fiel de la obligación que tendría la entidad; o a los pasivos cuyo valor cambia a través del tiempo, tales como aquellos relacionados con pensiones a cargo de la entidad.” (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, dispuestas por la CGN en el anexo de la Resolución 533 de 2015, modificadas por la Resolución 484 de 2017, en el numeral 2.1 del Capítulo III-ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES, disponen lo siguiente:

“2.1. Reconocimiento

1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada solo si llegan a ocurrir o si no llegan a ocurrir uno o más sucesos futuros inciertos que no estén enteramente bajo el control de la entidad. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.

2. Los pasivos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la salida de recursos sea probable y que se obtenga una medición fiable de la obligación,

se procederá al reconocimiento del pasivo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

La información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, lo que conlleva a que una misma transacción u operación, tenga tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien.

Por lo tanto, el sistema de contabilidad financiera tiene un alcance diferente al de contabilidad presupuestal, los cuales se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí. Igualmente, la información contable permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información sobre diferentes momentos respecto de hechos que generan flujos financieros en la vigencia, situación que lo convierte en un instrumento financiero diferente; por tanto, los resultados arrojados por ambos sistemas no pueden ser iguales entre sí.

Como consecuencia de ello, corresponde a la entidad definir en sus políticas contables operativas el esquema de conciliación de la información obtenida del sistema presupuestal y el contable, de tal forma que disponga de los elementos necesarios para explicar o identificar las diferencias que puedan presentarse en los resultados arrojados por estos sistemas de información financiera.

Ahora bien, con independencia del reconocimiento en el sistema de información presupuestal, las entidades públicas deben reconocer los pasivos que surgen como resultado del cumplimiento de lo pactado en los contratos por parte de los contratistas; tal como se señala a continuación:

1. Reconocimiento de obligaciones en desarrollo de compromisos pactados con el objeto de adquirir bienes

Con independencia que se constituyan o no “cuentas por pagar presupuestales”, una entidad deberá reconocer contablemente obligaciones o pasivos originados en la adquisición de bienes, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) El contratista o tercero le ha transferido a la entidad pública contratante, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes;

- b) Al transferir los bienes a la entidad contratante, el contratista no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes entregados (en el grado usualmente asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre estos;
- c) El valor de las obligaciones y de los bienes recibidos puede medirse con fiabilidad;
- d) La entidad tiene la certeza sobre la existencia de una obligación a su cargo, lo cual le exige desprenderse de beneficios económicos asociados con la transacción, para cumplir lo pactado en el acuerdo legal suscrito con el tercero,

En todos los casos, si se cumplen las condiciones antes señaladas, se deberá reconocer el pasivo correspondiente. Ello con independencia de que se haya constituido la “cuenta por pagar presupuestal”, se haya o no recibido una cuenta de cobro, factura o un documento equivalente o se disponga del documento o acto administrativo con el radicado requerido para el reconocimiento de la obligación presupuestal.

2. Reconocimiento de obligaciones en desarrollo de compromisos pactados para la prestación de servicios requeridos por la entidad pública

Las obligaciones o pasivos que proceden de prestación de servicios prestados por terceros en desarrollo de acuerdos legales, se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) La entidad recibió los beneficios asociados con la transacción; es decir, que consumió los beneficios económicos o el potencial de servicios suministrados por el tercero, y los costos o gastos que ellos representan afectan los resultados del periodo y se pueden medir con fiabilidad;
- b) Es posible establecer y certificar, al final del periodo contable, el grado de avance en la prestación del servicio, y este puede medirse con fiabilidad;
- c) La entidad tiene la certeza sobre la existencia de una obligación a su cargo, lo cual le exige desprenderse de beneficios económicos asociados con la transacción, para cumplir lo pactado en el acuerdo legal suscrito con el tercero,

Como en el caso anterior, si se presentan las condiciones antes señaladas, corresponde a la entidad reconocer el pasivo correspondiente. Ello con independencia de que se haya constituido la “cuenta por pagar presupuestal”, se haya o no recibido una cuenta de cobro, factura o un documento equivalente o se disponga del documento o acto administrativo con el radicado requerido para el reconocimiento de la obligación presupuestal.

3. Reconocimiento de pasivos por obligaciones que no han afectado el presupuesto de gastos de la entidad

Dado que el presupuesto de gastos se estima y aprueba sobre la base de los pagos que una entidad espera realizar en el periodo fiscal respectivo, es posible encontrar casos en los que se deben devengar o causar algunos pasivos en el sistema de información contable, sin que éstos afecten las apropiaciones presupuestales de la vigencia fiscal en curso, por cuanto existe autorización expresa de la Ley, para ejecutar el presupuesto de la vigencia siguiente, como ocurre en la vigencia fiscal 2018, cuya autorización se encuentra prevista en el Artículo 48, que hace parte de las disposiciones generales contenidas en el Decreto 2236 de 2017, mediante el cual se liquidó el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal de 2018, se detallan las apropiaciones y se clasifican y definen los gastos.

Este es el caso de las obligaciones por concepto de servicios médico-asistenciales, servicios públicos domiciliarios, gastos de operación aduanera, comunicaciones, transporte y contribuciones inherentes a la nómina, reconocidos o causados en el último bimestre de una vigencia fiscal, que se pueden pagar con cargo a las apropiaciones de la vigencia fiscal siguiente.

Ello también ocurre, por ejemplo, con las obligaciones provisionadas o causadas por concepto de beneficios devengados por los empleados, como las vacaciones, la prima de vacaciones, la indemnización a las mismas, la bonificación por recreación, las cesantías, las pensiones; ocurrirá lo mismo, tratándose de gastos de inhumación, los impuestos, la tarifa de control fiscal, y contribuciones a organismos internacionales, se pueden pagar con cargo al presupuesto vigente cualquiera que sea el año en que se hayan reconocido en el sistema de información contable.

En otros casos, también es posible encontrar pasivos que han surgido de compromisos suscritos en vigencias expiradas, los cuales afectarán la ejecución de una apropiación de la vigencia fiscal en la que se reconozca su existencia para efecto presupuestales.

4. “Cuentas por pagar presupuestales” que no representan pasivos a cargo de una entidad pública.

Según lo dispone el Estatuto Orgánico de Presupuesto, al cierre de cada vigencia fiscal, las entidades de gobierno, incluidas las entidades territoriales, deben constituir las “Cuentas por pagar presupuestales” con el conjunto de todas “obligaciones presupuestales” pendientes de pago a 31 de diciembre de cada vigencia fiscal en las pagadurías o tesorerías, y que hayan tenido origen en el recibo de bienes o servicios pactados en los contratos.

Sin embargo, no todas las obligaciones constituidas formalmente al cierre de un periodo contable como “cuentas por pagar presupuestales” cumplen las condiciones necesarias para su reconocimiento como pasivos a cargo de una entidad pública, como ocurre, por ejemplo, cuando se trata, de: (i) anticipos o pagos anticipado pactados en los contratos no ejecutados, (ii) órdenes de pago radicadas para efectuar la entrega de recursos en desarrollo de un contrato de fiducia mercantil, (iii) la obligación de entregar recursos como aporte al patrimonio de una empresa pública, o (iv) la entrega de recursos con antelación al cumplimiento de las obligaciones acordadas con terceros en el marco de un convenio interadministrativo, entre otros casos.

Así las cosas, para este tipo de estos casos, la situación financiera de la entidad solo se afectará cuando se transfieren o entregan los recursos, lo cual se reconoce mediante un débito en las cuentas del activo que representen la naturaleza de los derechos adquiridos y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si es que la entidad entrega directamente los recursos, o en la subcuenta y cuenta que represente la naturaleza económica de los recursos entregados.

5. Reconocimiento de “Reservas presupuestales” constituidas al cierre de la vigencia fiscal

Los compromisos presupuestales, originados en actos administrativos o en contratos, cuando se expiden o suscriben, no constituyen pasivos a cargo de una entidad pública, por cuanto no se ha presentado el evento pasado del cual surge la obligación presente que, por ejemplo, en el caso de los contratos, se configura solamente a partir del momento que el contratista cumple el objeto pactado en el acuerdo legal correspondiente, tal como se indica en los numerales anteriores.

La constitución de las “reservas presupuestales” con base en los saldos de “compromisos” que al 31 de diciembre no se hayan cumplido o ejecutado, siempre y cuando estén legalmente contraídos y desarrollen el objeto de una apropiación presupuestal, no representan pasivos a cargo de la entidad, pues se trata de un procedimiento o mecanismo de carácter financiero dispuesto por la Ley para garantizar el financiamiento de los actos administrativos y contratos que no alcanzaron la fase de la “obligación” en desarrollo del proceso de ejecución del presupuesto público.

Al respecto, el Régimen de Contabilidad Pública no exige el reconocimiento de compromisos presupuestales adquiridos en la vigencia fiscal ni para aquellos originados en vigencias anteriores. Éstos deben reconocerse en los “Libros de la contabilidad presupuestal” a que hace referencia el Artículo 9° de la Resolución Reglamentaria 007 de 2016, mediante la cual reglamentó la rendición de información presupuestal y del tesoro

con destino a ese organismo de control fiscal, entre otras disposiciones, emitida por la CGR en desarrollo de la competencia que le asignó el Artículo 354 de la C.P.N.

CONCEPTO No. 20182000062051 DEL 28-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Cuentas por pagar Otros ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los mayores valores consignados por los usuarios para el pago de multas impuestas por el INVIMA.

Doctora
LISBETT ROCÍO CASAGUA LÓPEZ
Profesional universitaria del grupo financiero y presupuestal
Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004125-2, del día 16 de octubre de 2018, en la cual se señala:

“Solicito de manera atenta concepto o normatividad para el tratamiento de los saldos de las consignaciones de los usuarios por pago de multas que ya están a paz y salvo y que son menores a \$10.000, ya que el (Sic) na (Sic) entidad se cuenta con estos saldos y no han solicitado devolución con (Sic) saldos desde hace mas de 3 años.”

En conversación vía telefónica, la doctora Lisbett Casagua manifiesta que los saldos a favor de los usuarios se generan por pagos en excesos. Por su parte, en la generación del paz y salvo, se les comunica a los usuarios de los saldos a favor para que procedan al debido trámite de solicitud de devolución.

De otra parte, expresa que los usuarios no solicitan devolución de los saldos de menor cuantía, toda vez que es más el procedimiento administrativo que el beneficio económico

que van a tener, sin embargo, la entidad permanece con estos dineros depositados en sus cuentas bancarias.

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, anexo al Marco normativo para entidades de gobierno, Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“6.1.2. Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la 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.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía y/o fecha de vencimiento.

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; también pueden ser 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.

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. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, establece:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

(...)

1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

27. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

1.4.2. Medición

(...)

32. Las multas y sanciones se medirán por el valor liquidado en el acto administrativo proferido por la autoridad que imponga la multa o sanción.

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que

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

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

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

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

27. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error. “(Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el Catalogo General de Cuentas, anexo al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece la descripción de las siguientes cuentas contables:

“3109- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.

2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.

3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.

2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.

3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable. “(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

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

Es preciso señalar que, las multas son concebidas como ingresos no tributarios, y de acuerdo con las Normas anexas a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, como ingresos de transacciones sin contraprestación. Bajo este entendido, el reconocimiento de dichas multas se hace debitando la subcuenta 131102-Multas, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y acreditando la subcuenta 411002-Multas, de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Ahora bien, los mayores valores consignados por los usuarios para el pago de multas, deberán ser reconocidos por el INVIMA mediante un crédito en la subcuenta 249040- Saldos a favor de beneficiarios, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Así las cosas, cuando los usuarios realicen la solicitud de devolución de los mayores valores consignados dentro de los términos previstos, el registro contable que se deberá adelantar cuando se materialice el reintegro, será mediante un débito en la subcuenta 249040- Saldos a favor de beneficiarios, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y mediante un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Es preciso resaltar que, el registro del pasivo se deberá realizar siempre que la entidad espere a futuro la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalente al efectivo u otro instrumento.

Por el contrario, si una vez efectuado el análisis, de conformidad con lo definido en su manual de políticas y procedimientos, se estima no habrá salida de recursos financieros, por cuanto los pasivos no configuran una obligación presente, dicho hecho económico da lugar a uno de los dos siguientes registros contables:

- Si el hecho económico sucedió en períodos contables anteriores, será tratado como un error, para lo cual la entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material, afectando las partidas de activos, pasivos o patrimonio, que se hayan visto impactadas. En efecto, el registro contable corresponde a un débito en la subcuenta 249040-Saldos a favor de beneficiarios, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y un crédito en la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que, de manera explícita, el Marco Normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo.

Se precisa que, aunque la norma de corrección de errores señala que se deben reexpresar los estados financieros cuando el error es considerado material, para las entidades de gobierno, dicha reexpresión no procederá en errores corregidos durante el 2018 por cuanto no se cuenta con estados financieros comparativos anteriores preparados y presentados bajo el nuevo marco.

- Si el hecho económico sucede en periodos futuros, el registro contable que el INVIMA deberá efectuar en su momento será un débito en la subcuenta 249040-Saldos a favor de beneficiarios, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20182000058931 DEL 15-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Cuentas por pagar Capital fiscal
	SUBTEMAS	Reconocimiento de obligaciones por concepto de subsidios del Sistema General de Participación (SGP) las cuales no han sido registradas ni canceladas a sus beneficiarios, y presentan antigüedad de varios años.

Doctora
SOLIRIA BARRIOS
Asesorías Tributarias y Contables
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004282-2 del 24 de octubre en el cual solicita concepto, en los siguientes términos:

“(…) Una entidad de gobierno, para el periodo actual del año 2018, tiene una deuda con antigüedad de 10 años, los cuales no se evidencian como reconocidos, ¿cuál sería el proceso para saber si deben o no ser reconocidos, ya que son pasivos por saldos de subsidios de SGP, que no fueron cancelados en sus correspondiente periodos?

No obstante lo anterior, se está realizando una revisión y depuración para determinar los respectivos valores, pero en aras a que los saldos para el cierre del año queden lo más depurados y reales posible, se solicita este concepto para dar aplicación al reconocimiento a entidades de gobierno.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en relación con los criterios para el reconocimiento del pasivo, establece:

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.

Por su parte, el artículo 5° de la Resolución N° 107, dispone lo siguiente:

“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:

1. IDENTIFICACIÓN DE LOS BIENES, DERECHOS U OBLIGACIONES OBJETO DE DEPURACIÓN

Las entidades territoriales adelantarán las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de los periodos contables 2016 y 2017, a fin de garantizar que la información financiera que se presente en sus primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir, aquellos que se presenten con corte al 31 de diciembre de 2018, cumplan con las características cualitativas fundamentales de la información financiera (Relevancia y Representación fiel) de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

(...)

2.2 Depuración contable durante el 2018 sobre la información financiera del 2017

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2018 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2017 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

a) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que incorporar bienes, derechos u obligaciones, ello se hará teniendo en cuenta los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015. Para tal efecto, dichas incorporaciones se registrarán en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación, afectando:

3. La subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL (conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 para la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición) por el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007.”

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

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 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.

Los ajustes surgidos por correcciones de errores de periodos anteriores a la fecha de transición que generen impacto patrimonial afectarán la cuenta Capital Fiscal.

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. (...)

Ahora bien, la norma de Corrección de errores contenida en el citado nuevo Marco Normativo dispuesto como anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, dispone lo siguiente:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, es responsabilidad de las entidades garantizar que las cifras y demás datos contenidos en sus estados contables cumplan con las características cualitativas de la información contable pública.

Por tanto, para establecer si las obligaciones por concepto de saldos de subsidios de SGP enunciados en la consulta deben ser reconocidas o no en los estados financieros, la entidad deberá evaluar si las mismas cumplen con las condiciones establecidas en el Marco normativo para entidades de gobierno, por cuanto corresponden a obligaciones presentes por las cuales la entidad debe desprenderse de recursos para cancelarlas y adicionalmente pueden medirse fiablemente.

4. Ahora, de conformidad con lo establecido en el Instructivo 002 de 2015, las entidades de gobierno debieron establecer si dichas obligaciones cumplían con los criterios de reconocimiento e incorporarlas en los estados financieros mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, con crédito a la subcuenta y cuenta del grupo 2-PASIVOS que identifique la respectiva obligación por el valor que la obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007.”

En consecuencia, si la entidad a la que se refiere la consulta no efectuó el reconocimiento indicado en el párrafo precedente, tratándose de depuración contable, esta omisión se registrará como se indica a continuación:

- Si se trata de una entidad de gobierno del orden territorial, es decir, los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas, según lo indica el artículo 286 de la Constitución Política de Colombia, a estas entidades les corresponde dar aplicación a la Resolución N° 107 de 2017, es decir debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, con crédito a la subcuenta a la subcuenta y cuenta del grupo 2-PASIVOS que identifique la respectiva obligación.

Adicionalmente, la entidad territorial registrará el valor de las obligaciones que se incorporen, con un débito en la subcuenta 991530-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368- SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016.

Este ajuste, de carácter excepcional, solo es viable realizarlo hasta el 31 de diciembre de 2018.

- Si corresponde a una entidad de gobierno diferente a las territoriales anteriormente mencionadas, deberá incorporar dichas obligaciones aplicando lo dispuesto en el capítulo VI- Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, incorporando en la contabilidad las obligaciones, en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza del pasivo objeto de saneamiento, con contrapartida en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En los estados financieros del año 2018 las entidades deberán efectuar las revelaciones pertinentes a la omisión de los registros bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente y la respectiva corrección en el año 2018 a la luz del nuevo Marco normativo.

Se precisa que, aunque la norma de corrección de errores señala que se deben reexpresar los estados financieros cuando el error es considerado material, para las entidades de gobierno, dicha reexpresión no procederá en errores corregidos durante el 2018 por cuanto no se cuenta con estados financieros comparativos anteriores preparados y presentados bajo el nuevo marco normativo.

CONCEPTO No. 20182000061911 DEL 28-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Recursos a favor de terceros Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMAS	Registro del 1.5% de las cotizaciones para salud que reciben la Dirección de Sanidad de las Fuerzas Militares y la Dirección de Sanidad de la Policía Nacional que entregan a ADRES con destino a la financiación del Régimen subsidiado de salud.

Doctor
FHARIT NEY QUINTERO PADILLA
Contador General
Ministerio de Defensa Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550004249-2 del 22 de octubre de 2018, mediante la cual solicita el procedimiento contable para el registro del aporte del 1.0% establecido en la Ley 100 de 1993 y adicionado en 0.5% por la Ley 1122 de 2007, que la Dirección General de Sanidad Militar entrega a la ADRES y el reporte como operación recíproca.

Sobre el particular la entidad manifiesta,

La Dirección General de Sanidad Militar ha venido incorporando como ingreso la totalidad de las cotizaciones recibidas de los afiliados y los aportes patronales y a través del presupuesto de gastos realiza una cadena presupuestal con cargo al rubro de Transferencias A-3-5-3-3 Fondo de Solidaridad en Salud por el 1.5% de dicha cotización para trasladar al FOSYGA, generando una afectación contable automática en SIIF-Nación en la subcuenta 542304-Para programas de salud de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS. Esta operación es reportada como operación recíproca con la ADRES, quien argumenta que no debe reportarse por cuanto el giro realizado- por la Dirección General de Sanidad Militar, por ser un régimen de excepción, no está contemplado en los procedimientos aprobados en la Resolución 135 de 2018.

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

CONSIDERACIONES

La Ley 352 de 1997 “Por la cual se reestructura el Sistema de Salud y se dictan otras disposiciones en materia de Seguridad Social para las Fuerzas Militares y la Policía Nacional”, señala: (...)

CAPÍTULO III. DEL SUBSISTEMA DE SALUD DE LAS FUERZAS MILITARES

ARTÍCULO 9o. DIRECCIÓN GENERAL DE SANIDAD MILITAR. Créase la Dirección General de Sanidad Militar como una dependencia del Comando General de las Fuerzas Militares, cuyo objeto será administrar los recursos del Subsistema de Salud de las Fuerzas Militares e implementar las políticas, planes y programas que adopte el CSSMP y el Comité de Salud de las Fuerzas Militares respecto del Subsistema de Salud de las Fuerzas Militares.

ARTÍCULO 10. FUNCIONES. La Dirección General de Sanidad Militar tendrá a su cargo las siguientes funciones respecto del Subsistema de Salud de las Fuerzas Militares:

(...)

c) Recaudar las cotizaciones a cargo de los afiliados al Subsistema de Salud de las Fuerzas Militares, así como el aporte patronal a cargo del Estado de que trata el artículo 32 y recibir los demás ingresos contemplados en el artículo 34 de la presente Ley; (...)

CAPÍTULO IV. DEL SUBSISTEMA DE SALUD DE LA POLICÍA NACIONAL

ARTÍCULO 15. DIRECCIÓN DE SANIDAD DE LA POLICÍA NACIONAL. Créase la Dirección de Sanidad de la Policía Nacional, como una dependencia de la Dirección General de la Policía Nacional, cuyo objeto será el de administrar los recursos del Subsistema de Salud de la Policía Nacional e implementar las políticas, planes y programas que adopte el CSSMP y el Comité de Salud de la Policía Nacional. (...)

ARTÍCULO 16. FUNCIONES. Son funciones de la Dirección de Sanidad de la Policía Nacional las siguientes:

(...)

c) Recaudar las cotizaciones a cargo de los afiliados al Subsistema de Salud de la Policía Nacional, así como el aporte patronal a cargo del Estado de que trata el artículo 32 y recibir los demás ingresos contemplados en el artículo 34 de la presente Ley; (...)

ARTÍCULO 19. AFILIADOS. Existen dos (2) clases de afiliados al SSMP:

a) Los afiliados sometidos al régimen de cotización:

1. Los miembros de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional en servicio activo.
2. Los miembros de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional en goce de asignación de retiro o pensión.
3. El personal civil, activo o pensionado del Ministerio de Defensa Nacional y el personal no uniformado, activo y pensionado de la Policía Nacional.
4. Los soldados voluntarios.
5. Los beneficiarios de pensión o de asignación de retiro por muerte del personal en servicio activo, pensionado o retirado de las Fuerzas Militares o de la Policía Nacional.
6. Los beneficiarios de pensión por muerte del personal civil, activo o pensionado del Ministerio de Defensa Nacional y del personal no uniformado, activo o pensionado de la Policía Nacional.
7. Los servidores públicos y los pensionados de las entidades descentralizadas adscritas o vinculadas al Ministerio de Defensa Nacional que deseen vincularse al SSMP.
8. Los estudiantes de pregrado y posgrado de ciencias médicas y paramédicas que presten sus servicios en los establecimientos de sanidad del SSMP. (...)

TITULO III. DE LA FINANCIACIÓN Y ADMINISTRACIÓN DEL SSMP

ARTÍCULO 32. “COTIZACIONES. La cotización al SSMP para los afiliados sometidos al régimen de cotización de que trata el literal a) del artículo 19 será del 12% mensual calculado sobre el ingreso base. El cuatro (4%) estará a cargo del afiliado y el ocho (8%) restante a cargo del Estado, como aporte patronal el cual se girará a través de las entidades responsables de que trata el artículo 22 de esta Ley. (...)”

PARÁGRAFO 4o. El monto total de las cotizaciones establecidas en el presente artículo ingresará a los fondos cuenta del SSMP. Un punto de la cotización será trasladado al Fondo de Solidaridad y Garantía para contribuir a la financiación de los beneficiarios del régimen subsidiado del Sistema General de Seguridad Social en Salud. (...).

ARTÍCULO 34. PRESUPUESTO NACIONAL. Deberán apropiarse los siguientes recursos del presupuesto nacional para atender los conceptos que se enuncian a continuación:

a) El aporte patronal previsto en el artículo 32 de la presente Ley; (...)”

Posteriormente la Ley 1122 de 2007 “Por la cual se hacen algunas modificaciones en el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones” señaló, en relación con la cotización al régimen contributivo de salud:

“ARTÍCULO 10°: Modifícase el inciso primero del artículo 204 de la ley 100 de 1993, el cual quedará así:

Artículo 204. Monto y distribución de las cotizaciones. La cotización al régimen contributivo de Salud será, a partir del primero (1) de enero del año 2007, del 12,5% del ingreso o salario base de cotización, el cual no podrá ser inferior al salario mínimo. La cotización a cargo del empleador será del 8.5% y a cargo del empleado del 4%. Uno punto cinco (1,5) de la cotización serán trasladados a la subcuenta de Solidaridad del FOSYGA para contribuir a la financiación de los beneficiarios del régimen subsidiado. Las cotizaciones que hoy tienen para salud los regímenes especiales y de excepción se incrementarán en cero punto cinco por ciento (0,5%), a cargo del empleador, que será destinado a la sub-cuenta de solidaridad para completar el uno punto cinco a los que hace referencia el presente artículo. El cero punto cinco por ciento (0,5%) adicional reemplaza en parte el incremento del punto en pensiones aprobado en la ley 797 de 2003, el cual sólo será incrementado por el Gobierno Nacional en cero punto cinco por ciento (0,5%).” (Subrayado fuera de texto)

En relación con la normatividad contable, el Marco conceptual para las entidades de Gobierno que aplican la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece los

conceptos que se deben observar en la preparación y presentación de información financiera de propósito general, y define los elementos de los estados financieros, señalando en relación con los 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 período 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. (...)”

Por su parte, la norma de Ingresos de Transacciones sin contraprestación en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para las Entidades Gobierno señala:

“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. (...)
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. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas, incorporado mediante la Resolución No. 620 de 2015 emitida por la Contaduría General de la Nación, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, como: “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.

(...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del pago efectuado a la entidad pública, entidad privada o persona natural. 2- El valor de la aplicación del recaudo al concepto que corresponda.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de los recursos que son de propiedad de terceros sobre los cuales la entidad tiene el derecho de cobro o de retención. 2- El valor de los recaudos en las cuentas de la entidad que no hayan sido aplicados al concepto correspondiente.”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

La Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación dispone que los recursos recibidos por la entidad a favor de terceros no se reconocerán como ingresos propios, sino como pasivos, en consecuencia, como la Ley 352 de 1997 que reestructuró el Sistema de Salud para las Fuerzas militares y la Policía señaló que un porcentaje de las cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud que reciben la Dirección General de Sanidad Militar y la Dirección de Sanidad de la Policía Nacional serán entregadas a la ADRES para la financiación del Régimen subsidiado de salud, dicho porcentaje deberá reconocerse como un pasivo en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, la cual no se incluye en el informe de operaciones recíprocas.

Además, es pertinente indicar en relación con el registro de los ingresos por cotizaciones recibidos por la Dirección de Sanidad que el GIT de Investigación y Normas evaluará la necesidad de crear subcuentas en el Catálogo General de Cuentas que permitan identificar los ingresos por concepto de cotizaciones de los regímenes de excepción.

CONCEPTO No. 20182000064991 DEL 17-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de un pasivo por concepto de giros pendientes al SIMIT, la Policía de Carreteras y al Ministerio de Transporte por el incumpliendo de la obligación de la transferencia del recaudo de comparendos en los porcentajes correspondientes, incluidos los intereses moratorios generados.

Doctora
ADELA CONSTANZA SILVA BENITEZ
D.T Presupuesto y Contabilidad
Alcaldía de Chiquinquirá
Chiquinquirá, Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con radicado número 2018550004941-2, del día 11 de diciembre de 2018, mediante la cual indica que “la Secretaria de Tránsito y Transporte del Municipio de Chiquinquirá realiza el recaudo de comparendos de los cuales debe realizar la transferencia de un porcentaje al SIMIT, la Policía de Carreteras y al Ministerio de Transporte; dichas entidades remitieron un informe al Municipio donde informan que se deben realizar unos giros pendientes desde el año 2009 al 2018, en dicho informe reportan intereses moratorios. (...)”

En consecuencia, el Municipio se encuentra verificando si realmente adeuda ese dinero y así proceder a reconocer estos pasivos, por lo cual, solicita se conceptúe si el Municipio debe o no reconocer los intereses moratorios y el total de la cuenta por pagar.

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

CONSIDERACIONES

El numeral 6.1.2. Pasivos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, define pasivo así:

“...es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.”

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 1 del numeral 3.1. Reconocimiento del numeral 3. Cuentas por Pagar del Capítulo II. Pasivos de 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, modificado por la Resolución N° 484 de 2017, establece lo siguiente:

“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)

CONCLUSIÓN

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

Para el reconocimiento de un pasivo en el Estado de Situación Financiera, el Municipio debe evaluar si existe o no una obligación presente por concepto de giros pendientes al SIMIT, la Policía de Carreteras y al Ministerio de Transporte por el incumpliendo de la obligación de la transferencia del recaudo de comparendos en los porcentajes correspondientes, incluidos los intereses moratorios generados, tomando como base la información disponible para determinar si se espera a futuro la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Por lo anterior, reconocerá una cuenta por pagar si corresponde a obligación presente adquirida por el Municipio con el SIMIT, la Policía de Carreteras y el Ministerio de Transporte, originada en el desarrollo de sus actividades, en caso que se cumplan las condiciones expuestas en el párrafo inmediatamente anterior.

CONCEPTO No. 20182000065841 DEL 17-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Recursos a favor de Terceros Operaciones de enlace Resultados de ejercicios anteriores Intereses sobre créditos judiciales Créditos judiciales Costas procesales Provisión litigios y demandas Ingresos diversos
	SUBTEMAS	Corrección del registro por asignación de recursos por parte de la DTN Causación de ingresos en un período posterior Reconocimiento Intereses y costas procesales por procesos judiciales.

Doctora

SANDRA FORERO CASTILLO

Subdirectora Financiera

Unidad de Gestión Pensional y Protección Parafiscal - UGPP

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550004670-2 del 19 de noviembre de 2018, mediante la cual consulta el procedimiento contable a aplicar en los casos relacionados con operaciones de períodos anteriores, relacionados a continuación:

“Caso No. 1: A 31 de diciembre de 2017 la Dirección del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda asignó recaudos a la Unidad por valor de \$158.223.635, los cuales fueron contabilizados en la Unidad en la subcuenta 572080-Recaudos mientras que la DTN los registro en la subcuenta recíproca 472080-Recaudos. Posteriormente, con base en nueva información obtenida en febrero de 2018, la DTN reasigna estos recaudos a otra entidad y por lo tanto la Unidad debe reversar el registro realizado el año anterior.

a) ¿Cuál sería el registro contable que deben realizar las 3 entidades intervinientes (1. UGPP, 2. DTN y 3. Entidad a la que le reasignan el recaudo) por la reasignación del recaudo en una vigencia posterior a su recibo o consignación?

b) ¿Este hecho se considera o no un error para la Unidad, teniendo en cuenta que la Unidad registró las operaciones a 31 de diciembre de 2017 con base en la información que tenía disponible la DTN a ese corte?

c) ¿Si la reversión de los gastos contabilizados en la Unidad en el año anterior (572080 Recaudos) se registra como un error afectando el auxiliar 310902002-Corrección de Errores de un Periodo Contable Anterior, de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, cómo y quién realizaría el registro de la operación recíproca en el año 2018?

Caso No. 2: El Ministerio de Hacienda hasta el mes de febrero de 2018 reportó a la UGPP los rendimientos financieros devengados en los meses de octubre y noviembre de 2017 sobre los recursos entregados en administración por la capitalización de COLTEL. Es importante mencionar que en atención a las Circulares Externas del Ministerio de Hacienda No. 015 del 12 de mayo de 2017 y No. 07 del 2 de mayo de 2018 se concilian mensualmente las cuentas recíprocas con dicha entidad con el fin de no afectar negativamente el indicador de cumplimiento de cuentas recíprocas y por ende evitar restricciones en la aprobación de PAC, por lo que para el 31 de diciembre de 2017 la cuenta recíproca anteriormente citada no presentó diferencia alguna con la información reportada por el Ministerio de Hacienda.

a) ¿Cuál sería el registro contable que se debe realizar en el año 2018 en las 2 entidades intervinientes (1. UGPP y 2. MinHacienda) para el reconocimiento de estos ingresos del año anterior 2017, considerando que dicha información solo estuvo disponible en la vigencia actual, como se evidencia en la conciliación de las cuentas recíprocas entre ambas entidades, la cual no presentó diferencia alguna a 31 de diciembre de 2017?

b) ¿Estos rendimientos se registran como un error afectando el auxiliar 310902002 Corrección de Errores de un Periodo Contable Anterior, de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES ó se registran como un ingreso de la vigencia en la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración?

Caso No. 3: La Unidad debe proceder a reconocer costas, agencias en derecho e intereses de procesos judiciales que ganan los pensionados contra la Unidad, estos valores son liquidados por la Subdirección de Nómina de Pensionados de la UGPP en vigencias posteriores al suceso del hecho económico, entre algunas razones por el tiempo que se demora un proceso judicial en tener sentencia definitiva y ejecutoriada, también el tiempo que transcurre en la búsqueda de documentos pensionales para la determinación de las obligaciones y el tiempo que se demora realizar la liquidación de las mismas, por lo que al Grupo de Contabilidad son remitidos dichos gastos cuando se realiza la liquidación respectiva, no obstante a partir de la vigencia 2018, se están provisionando algunos casos.

a) ¿Cómo se deberían registrar los gastos por costas, agencias en derecho e intereses no provisionados que se liquidan sobre periodos anteriores? ¿Se debe afectar o no el gasto de la vigencia actual o se debe afectar el auxiliar “Corrección de errores de un periodo contable anterior” de la cuenta RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES?

b) ¿Si una de estas liquidaciones es corregida por la Subdirección de Nómina de Pensionados en la vigencia actual pero fue sujeta de registro contable en el año 2017, se debe afectar una cuenta de ingreso de recuperaciones o el auxiliar de 310902002 Corrección de Errores de un Periodo Contable anterior, de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES?”

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

CONSIDERACIONES

Pregunta 1.

En relación con el procedimiento a aplicar para el reconocimiento de los recursos recibidos de la DTN, la entidad aplicará lo dispuesto en la Resolución 006 de 2017, “Por la cual se incorpora, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales y se modifica el Catálogo General de Cuentas”, la cual señala:

“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 que 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.(...)”

Así mismo, el Marco normativo adoptado para las entidades de Gobierno a partir del 1° de enero de 2018, en la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores contenida en el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones señala:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.
 21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.
 22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.
- (...)
27. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:
 - a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
 - b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
 - c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
 - d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.”

El CGC aprobado por la Resolución 620 de 2015 para aplicación de las Entidades de Gobierno describe las cuentas:

3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES como, “Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: (...) 3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON: (...) 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.”

Pregunta 2.

El Marco conceptual que rige para las Entidades de Gobierno, contenido en el Anexo de la Resolución 533 de 2015, dispone que la información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. Para el efecto, al preparar la información financiera las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable y que corresponden a los Principios de contabilidad, de los cuales es pertinente referirnos al de Devengo, porque “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.”

El Marco Conceptual, igualmente define los elementos que componen los estados financieros indicando en relación con 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.

6.2.3. 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; (...)

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)

Pregunta 3.

La Resolución 116 de 2017 "Por la cual se incorpora, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo" señala:

"2.4 Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente (...)

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Las provisiones se revisarán cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible. Los mayores valores se registrarán con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. Por su parte, los menores valores se registrarán con un débito en

la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, dependiendo del periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión. (...)

La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable, para determinar si la obligación continúa siendo probable, o pasa a ser posible o remota. Cuando la obligación pase a ser posible o remota, se reversará la provisión mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS, la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS o la subcuenta 580401-Actualización financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, teniendo en cuenta el periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión. Adicionalmente, se aplicará el numeral 2.2 o 2.3, según corresponda.

2.5 Sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la entidad verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

- a) Si el valor liquidado es igual al valor de la provisión reconocida, se registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta 246002-Sentencias o en la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.
- b) Si el valor liquidado es mayor al valor reconocido como provisión, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos

arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia se registrará en la subcuenta 589012-Sentencias o en la subcuenta 589013-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

c) Si el valor liquidado es menor que el valor de la provisión reconocida, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS si el gasto relacionado con la provisión se registró en el mismo período contable. De lo contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial, cuando se trate de intereses, se registrarán con un débito en la subcuenta 580447-Intereses sobre créditos judiciales de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Las costas del proceso se registrarán en la subcuenta 511166-Costas procesales de la cuenta 5111-GENERALES, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Lo anterior, siempre que los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial no se hayan tenido en cuenta en la estimación de la provisión. (...)”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Pregunta 1.

De conformidad con lo dispuesto en el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, por el valor informado por la DGCPTN en 2017, la UGPP debió registrar un pasivo como Recursos a favor de terceros hasta la identificación del origen de los recursos.

a) Como para el reconocimiento de los dineros recaudados, la DGCPTN en 2017 afectó una cuenta de resultados asignando los recursos a una entidad diferente a la beneficiaria real, al reasignar los recursos en 2018 a quien corresponde, la DGCPTN registrará un débito en la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados, de la cuenta 3109-RESULTADOS

DE EJERCICIOS ANTERIORES con crédito a la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

Por su parte, la UGPP, en el entendido que debía cerciorarse del origen de los dineros, lo cual habría inducido a reconocer un pasivo por los recursos no identificados, realizará el ajuste mediante un débito en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS con crédito a la subcuenta 310902-Pérdidas o déficits acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora, la entidad a la cual le corresponden los recursos, presentará el valor causado por el derecho y el ingreso y con la asignación de recursos por parte de la DGCPTN, debita la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acredita la subcuenta y cuenta en donde reconoció el derecho.

La operación recíproca se da entre la DGCPTN y la entidad dueña de los recursos en 2018.

b) El hecho económico se registra en el contexto de la Norma de Corrección de errores, según la cual no es posible afectar el resultado del ejercicio, porque la entidad que originó la operación no realizó la correcta asignación de los recursos y la entidad que los recibió realizó los registros correlativos a la primera.

c) Aplica el procedimiento señalado en la respuesta al literal a)

Pregunta 2.

Por el Principio de Devengo, los hechos económicos se reconocen cuando surgen los derechos o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo. De otra parte, cuando se trata de ingresos estos podrán reconocerse si cumplen condiciones relacionadas con: una medición fiable de la partida a registrar, el reconocimiento simultáneo del derecho que incrementa los activos y además por el grado de certidumbre suficiente de obtener el ingreso.

En consecuencia, la entidad deberá proceder de conformidad con los lineamientos de alternativa que le sea aplicable en las opciones que se plantean a continuación.

a) Si a 31 de diciembre de 2017 la entidad no disponía de la información para el reconocimiento del ingreso, como tampoco esperaba que se produjera información relacionada con el asunto no se presenta una corrección de errores, y si hasta la actual vigencia dispone de la información para la incorporación a la Contabilidad, los intereses por

Recursos entregados en administración al Ministerio de Hacienda y Crédito Público-MHCP se reconocerán en el resultado del actual período contable y el MHCP reconocerá la obligación.

No obstante, es pertinente señalar que la información financiera es útil cuando representa fielmente los hechos económicos e incluye toda la información necesaria para que los usuarios comprendan los hechos que se están presentando, para lo cual es necesario revisar en los procedimientos la oportunidad de entrega y recibo de información entre las dos entidades.

b) Pero si la entidad omitió incorporar información que ya tenía a su disposición, se conformaría una Corrección de errores por omisión de información en los estados financieros de la entidad, y el reconocimiento del hecho económico se realiza afectando la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Pregunta 3.

a) De manera general los costos asociados a los procesos judiciales se reconocen con la liquidación final realizada por la autoridad judicial; de conformidad con lo señalado por el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, cuando se trate de intereses, se registrarán con un débito en la subcuenta 580447-Intereses sobre créditos judiciales de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Las costas del proceso se registrarán en la subcuenta 511166-Costas procesales de la cuenta 5111-GENERALES, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Lo anterior, siempre que los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial no se hayan tenido en cuenta en la estimación de la provisión.

En el evento que estos gastos estén incluidos en la provisión, aplicará el procedimiento señalado para el registro del ajuste a las provisiones según el cual, si el valor liquidado es mayor a la provisión, se ajustará afectando la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y si el valor liquidado es menor disminuirá la provisión y la diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS si el gasto relacionado con la provisión se registró en el mismo período contable. De lo contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

b) Las variaciones a las provisiones se reconocerán acorde con el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, numeral 2.4 Obligación probable, indicado en las consideraciones.

CONCEPTO No. 20182000072321 DEL 20-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno.
	TEMAS	Cuentas por pagar Ingresos fiscales
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable del derecho al reintegro de las inversiones realizadas por la ADR en los distritos de adecuación de tierras, de conformidad con lo contemplado en el Artículo 24 de la Ley 41 de 1993 y en el Acuerdo 191 de 2009.

Doctora
SANDRA PATRICIA BORRAEZ ESCOBAR
Secretaria General
Agencia de Desarrollo Rural ADR
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550003453-2 de agosto 21 de 2018, mediante la cual solicita que la CGN señale el procedimiento para el registro contable del derecho al reintegro de las inversiones realizadas por la ADR en los distritos de adecuación de tierras, de conformidad con lo contemplado en el Artículo 24 de la Ley 41 de 1993 y en el Acuerdo 191 de 2009, en donde se establece que todo organismo ejecutor de un distrito de adecuación de tierras o de su rehabilitación, ampliación, o complementación tiene derecho a que se le reintegre total o parcialmente las inversiones realizadas en la ejecución de tales obras, de conformidad con lo establecido en las respectivas actas de Compromiso con la Asociación de Usuarios.

En el texto de la solicitud de concepto se informa que “En virtud de lo anterior, nuestra entidad viene realizando la socialización del procedimiento de la recuperación de la inversión del contrato de obra No. 617 de 2017, cuyo objeto es la rehabilitación de los

distritos de gran, mediana y pequeña escala del Rio Zulia, Abrego, Tulanta 2 y Villanueva en Norte de Santander; y el contrato No. 611 de 2017, cuyo objeto es el diagnóstico y obras de rehabilitación y/o complementación de los Distritos: Alto Chicamocha en el Departamento de Boyacá; El porvenir, Espinalito, Lázaro Fonte y Distrito No.2 en el Departamento de Cundinamarca.”

Igualmente, se acota que, como resultado de la socialización, la ADR ha recibido, como abono a la cuota inicial, la suma de quince millones seiscientos noventa y siete mil cientos treinta y tres (\$15.697.133) pesos con corte a junio 30 de 2018, los cuales se encuentran en 146 documentos de recaudo por clasificar.

En ese contexto, se consulta si es viable que la ADR reconozca como ingreso real del periodo los dineros recibidos como parte de la cuota inicial pactada en las actas de compromiso originadas en la socialización en cada una de las unidades técnicas territoriales o, por el contrario, si deben reconocerse como anticipos recibidos.

CONSIDERACIONES:

1. Consideraciones respecto del derechos al reintegro de las inversiones

La Ley 41 de 1993, "Por la cual se organiza el subsector de adecuación de tierras y se establecen sus funciones", en los artículos 24 y siguientes, se estableció lo siguiente:

“ARTICULO 24.-Derecho al reintegro de las inversiones. Todo organismo ejecutor de un distrito de adecuación de tierras o de su rehabilitación, ampliación o complementación, tiene derecho a que se le reintegre total o parcialmente las inversiones realizadas en la ejecución de tales obras, de conformidad con lo establecido en las respectivas actas de compromiso con la asociación de usuarios, con tal fin, podrá adelantar las acciones judiciales y extrajudiciales a que hubiese lugar.

Cada inmueble dentro del área de un distrito deberá responder por una cuota parte de las inversiones realizadas en proporción a los beneficios recibidos, cuyos componentes básicos se desagregan teniendo en cuenta su origen en obras de riego, drenaje, o protección contra inundaciones.

(...)

ARTICULO 26.-Liquidación de las inversiones. El cálculo y liquidación de las inversiones en obras de adecuación de tierras se hará por su valor real incluidos los costos financieros, teniendo en cuenta las áreas directamente beneficiadas por los diferentes componentes de

las obras, aplicando el índice de precios que determine el Consejo Superior de Adecuación de Tierras conforme lo establece el numeral 19 del artículo 10 de la presente ley.

ARTICULO 27.-Factores de liquidación. Las inversiones en adecuación de tierras, sujetas a recuperación estarán constituidas, entre otros, por el valor de los siguientes conceptos: los estudios de factibilidad, los terrenos utilizados en la ejecución del distrito; las servidumbres de beneficio colectivo; las obras civiles realizadas adicionando el aporte comunitario de mano de obra; los equipos electromecánicos instalados; los costos financieros de los recursos invertidos; la maquinaria y los equipos iniciales para la operación y conservación del distrito y la porción de los costos de protección y recuperación de las cuencas respectivas.

ARTICULO 28.-Procedimiento para la liquidación. Para la liquidación del costo proporcional de las inversiones se utilizará el siguiente procedimiento: se delimitará el área del distrito que se beneficia con cada componente de adecuación de tierras, riego, drenaje y control de inundaciones; luego se cuantificará el valor de la inversión en cada componente y después se dividirá este valor por su respectiva área beneficiada. El factor resultante de las operaciones anteriores se multiplicará por la superficie estimada a beneficiar en cada predio con los componentes de obras a que se hace referencia en este artículo. La suma de los resultados anteriores, constituirá la cuota parte con que deben contribuir a la recuperación de las inversiones públicas los propietarios dentro del distrito; teniendo en cuenta, la afectación que sufra por el subsidio a que hace referencia el artículo 25 de la presente ley.

ARTICULO 29.-Publicidad de la liquidación. Para la asignación definitiva del costo proporcional por las obras de adecuación de tierras ejecutadas por un organismo público se requiere, en primer lugar, que los organismos ejecutores o sus delegatarios pongan en consideración de los obligados durante el término de un mes, por intermedio de la respectiva asociación de usuarios, el anteproyecto de liquidación junto con el dato, discriminado por los componentes, de la inversión a que se refiere el artículo 24, para que dentro de tal oportunidad formulen las observaciones que se consideren procedentes. Vencido el plazo anterior, el organismo ejecutor establecerá, mediante resolución motivada, la cuota proporcional a cargo de cada predio, contra la cual sólo procede el recurso de reposición dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a su notificación personal o por edicto, en los términos previstos por los artículos 43 y 44 del Código Contencioso Administrativo.

ARTICULO 30.-Registro de la liquidación. En firme la resolución de que trata el artículo anterior, se comunicará a la oficina de registro de instrumentos públicos correspondiente para que se inscriba la liquidación en el respectivo folio de matrícula inmobiliaria. La

inscripción se cancelará una vez se cubra el valor total de la obligación, según comunicación que en efecto le envíe el organismo ejecutor o quien haga sus veces.

ARTICULO 31.-Cobro de cartera. Los organismos ejecutores podrán adelantar el cobro de la cartera por recuperación de las inversiones, utilizando uno cualquiera de los siguientes mecanismos:

1. Directamente por el organismo ejecutor.
2. Mediante convenio con los municipios para que se recaude junto con el impuesto predial.” (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, el Acuerdo 191 de 2009, en el Artículo 4º, establece lo siguiente:

“Artículo 4º. De las inversiones sujetas de recuperación de inversión. De conformidad con lo establecido en el artículo 27 de la Ley 41 de 1993 y el presente reglamento, serán objeto de recuperación de inversiones los siguientes conceptos:

- Los estudios de factibilidad.
- Los Diseños incluida su interventoría.
- Los terrenos utilizados en la ejecución del distrito.
- Las servidumbres de beneficio colectivo.
- Las obras civiles realizadas adicionando el aporte comunitario de mano de obra, incluida su interventoría.
- Los equipos electromecánicos instalados.
- Los costos financieros de los recursos invertidos.
- La maquinaria y los equipos iniciales para la operación y conservación del distrito
- La porción de los costos de protección y recuperación de las cuencas respectivas, que supere el 6% del valor de la inversión total.
- La porción del valor de los servicios complementarios que supere el 3% del valor de la inversión total.

(...)

Parágrafo 3º. Para calcular el valor real de las inversiones realizadas en la construcción de las obras, se utilizará el índice de costos de la construcción pesada-ICCP, calculados por el Departamento Administrativo de Estadística (Dane). En los contratos de consultoría que se suscriban, se utilizarán los toques de sueldos y gastos de este Ministerio, o los índices que fije la autoridad competente. El costo de los proyectos cuyo período de construcción sea menor o igual a un año, se liquidará en pesos corrientes.

Artículo 5°. Obligación de pagar: Cada inmueble ubicado en el área de influencia de un Distrito de Adecuación de Tierras, sin excepción, deberá responder por una cuota parte de las inversiones realizadas en proporción a los beneficios recibidos, y según la condición socioeconómica del productor, recuperando los siguientes porcentajes de las inversiones sujetas a recuperación, así:

% a Recuperar	
Pequeño productor	20
Mediano productor	25
Gran productor	35

(...)

CAPÍTULO III

Condiciones financieras aplicables para la recuperación de inversiones

Artículo 9°. Cuota inicial: Los beneficiarios de inversiones en proyectos o distritos de adecuación de tierras, pagarán una cuota inicial en efectivo hasta por valor equivalente al diez por ciento (10%) del valor a recuperar de las inversiones liquidadas para cada predio, durante el periodo comprendido entre la iniciación de la construcción de las obras y la terminación y puesta en marcha de las mismas.

Parágrafo. El Incoder podrá recibir de los obligados en dación de pago franjas de terreno o servidumbres de uso colectivo que se requieran para realizar las inversiones en proyectos o distritos de adecuación de tierras, para cubrir total o parcialmente la obligación, previo avalúo comercial efectuado por persona natural o jurídica legalmente habilitada e inscrita en una lonja de propiedad raíz o por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC), antes de realizar las inversiones en adecuación de tierras.

Artículo 10. Condiciones financieras. Las siguientes son las condiciones financieras aplicables a los recursos reembolsables (recuperables) colocados por el Incoder, que se liquiden y asignen a cada uno de los Beneficiarios, según se indica a continuación:

a) Plazo de la financiación para los beneficiarios de los distritos: Hasta doce (12) años, contados a partir de la fecha de liquidación y asignación definitiva del costo proporcional de las obras a cargo de los beneficiarios.

b) Periodo de gracia: Hasta cinco (5) años contados a partir de la fecha de liquidación y asignación definitiva del costo proporcional de las obras. El Período de Gracia está incluido

dentro del plazo máximo de doce (12) años antes mencionado, Durante el periodo de gracia, solo se pagan intereses correspondientes a la obligación objeto de la financiación.

c) Tasa de Interés: DTF semestre vencido equivalente, tomando la Tasa DTF vigente al inicio del período de causación de los intereses, es decir, al momento de que quede en firme el acto administrativo mediante el cual el Incoder determine el valor final de las cuotas partes a cargo de cada predio beneficiado. La tasa de interés permanece invariable durante el periodo de la financiación.

d) Amortización: Los intereses y el capital se amortizarán en cuotas semestrales iguales.

e) Tasa de mora: En caso de incumplimiento por parte de los Beneficiarios, se cobrará una tasa de mora equivalente al cincuenta por ciento (50%) adicional al interés nominal corriente pactado, sin exceder el interés de mora máximo legal establecido por la Supereminencia Financiera.

Parágrafo: Los beneficiarios se acogerán al plazo que determine la Subgerencia de Adecuación de Tierras de conformidad con lo establecido en el componente financiero de los Estudios de Factibilidad del proyecto de adecuación de tierras al que se le apliquen estas condiciones financieras, el cual en todo caso será menor y no mayor al señalado en el literal a) del presente artículo.

CAPITULO IV

Procedimiento para la recuperación de inversiones

Artículo 11. *Liquidación inicial.* Antes de iniciar los procesos contractuales que tengan por objeto inversiones públicas en proyectos de adecuación de tierras, el Incoder con base en los presupuestos obtenidos en los estudios y diseños definitivos, elaborará la liquidación inicial de las cuotas partes a cargo de cada predio, de acuerdo con la metodología establecida en el presente Acuerdo, la cual hará parte del Acta de Compromiso que ha de suscribir el Incoder, la Asociación de Usuarios y los propietarios.

Parágrafo. Los procedimientos que para recuperación de inversiones se hayan iniciado con anterioridad a la entrada en vigencia del presente Acuerdo, se regularán por las disposiciones anteriores vigentes al momento de la suscripción del acta de compromiso y de los respectivos pagarés.

Artículo 12. *Variación en el tamaño o cabida de los predios.* Una vez efectuada la liquidación inicial que le corresponde a cada predio con el costo estimado del proyecto, no se tendrán en cuenta las mutaciones en el derecho de propiedad o posesión que impliquen

variaciones en el tamaño o cabida de los predios, para efectos de aplicar la metodología de recuperación de inversiones a que se refiere el artículo 7° de este Acuerdo.

Una vez termine la construcción de las obras, en caso de que se mute la propiedad o la posesión, deberá cederse la obligación contenida en el pagaré, previa la inscripción de la novedad en el Registro General de Usuarios.

Artículo 13. Acta de compromiso y pagarés. Previo al inicio de las inversiones públicas en proyectos de adecuación de tierras, se suscribirá un acta de compromiso, deberá contener por lo menos, lo siguiente:

a) **Sujetos:** El Incoder, la Asociación de Usuarios y los beneficiarios con sus respectivos compromisos.

b) **El objeto:** La realización de inversiones públicas por parte del Incoder, el compromiso de la asociación de usuarios de asumir la administración, operación y conservación de la infraestructura, una vez esta inicie su operación en forma parcial o total, y el compromiso de los usuarios de pagar las cuotas partes que finalmente se liquiden a cargo de cada predio.

c) **Compromiso financiero:** La obligación de pagar una cuota parte de las inversiones realizadas en proporción a los beneficios recibidos, de acuerdo con los parámetros que se establecen en el presente Acuerdo.

d) **Pagarés:** El compromiso de suscribir pagarés en blanco a favor del Incoder, acompañados de su respectiva carta de instrucciones, para garantizar el pago de los valores finales liquidados por concepto de recuperación de inversiones.

e) **Exclusión del beneficio.** No serán beneficiarios de un proyecto de Adecuación de Tierras aquellas personas que tengan penas privativas de la libertad pendientes de cumplimiento, impuestas mediante fallo penal en firme para lo cual se dispondrá el cruce de información con el Departamento Administrativo de Seguridad (DAS), o la entidad que haga sus veces.

Artículo 14. Contratación de obras. El Incoder se abstendrá de adquirir terrenos para la construcción de las obras, de negociar el establecimiento de servidumbres de beneficio colectivo, de contratar obras civiles y eléctricas y el suministro e instalación de equipos y maquinaria para la operación y conservación del Distrito, así como de realizar inversiones para la protección y recuperación de las cuencas respectivas, si al menos el sesenta por ciento (60%) de los propietarios de los inmuebles que representen como mínimo el cincuenta y uno por ciento (51%) del área beneficiada con las inversiones a realizar, no han constituido previamente los títulos valores (pagarés) a que se refiere el presente

Acuerdo, para garantizar el pago de los valores finales liquidados a cargo de cada predio por concepto de recuperación de inversiones.

Parágrafo. Los contratistas del Incoder no ejecutarán las obras para beneficio exclusivo de los predios cuyos propietarios o poseedores se nieguen a constituir en el término que se establezca, antes de realizar inversiones, el Acta de Compromiso y el o los pagarés que se requieran para garantizar el pago de las cuotas a cargo de cada predio.

Artículo 15. Liquidación final. Concluidas las obras y liquidadas las inversiones finales en el proyecto de adecuación de tierras, el Incoder determinará el valor final de las cuotas partes a cargo de cada predio beneficiado, siguiendo la metodología adoptada en el presente Acuerdo, descontando los valores pagados por los usuarios durante la realización de las inversiones. Al saldo a favor del Incoder se le aplicarán las condiciones financieras que se pacten con los usuarios, de acuerdo con el artículo 9° del presente Acuerdo.

Artículo 16. Publicación de la liquidación final. Para la asignación definitiva de la cuota a cargo de cada predio, el Incoder pondrá a consideración de los obligados durante el término de un (1) mes, por intermedio de la respectiva asociación de usuarios, el anteproyecto de liquidación final, para que dentro de tal oportunidad formulen las observaciones que consideren procedentes.

Vencido el plazo anterior, el Incoder establecerá mediante resolución motivada la cuota proporcional a cargo de cada predio, contra la cual sólo procede el recurso de reposición dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a su notificación personal o por edicto, en los términos previstos en el Código Contencioso Administrativo.

Artículo 17. Registro de la liquidación. En firme la resolución de que trata el artículo anterior, el Incoder la comunicará a la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos correspondiente para que se inscriba la liquidación en el respectivo folio de matrícula inmobiliaria. La inscripción se cancelará una vez se cubra el valor total de la obligación, según comunicación del Incoder.

Artículo 18. Destino de los recursos recuperados. Los recursos recaudados por concepto de recuperación de inversiones en proyectos o distritos de adecuación de tierras corresponden al Fondo Nacional de Adecuación de Tierras Fonat.

Artículo 19. Cobro de la cartera. El Incoder podrá adelantar el cobro de cartera por recuperación de inversiones, utilizando cualquiera de los siguientes mecanismos:

- a) Directamente por el Incoder, por conducto de la jurisdicción coactiva.

- b) Mediante contrato con las asociaciones de usuarios, cuando estos organismos administren los Distritos de Adecuación de Tierras.

Artículo 20. Trámite previo al cobro coactivo. A los dos meses de constituirse la mora en el pago de las cuotas de recuperación de inversión, la Dirección Técnica de Administración de Distritos remitirá a la Secretaría General quien deberá oficiar a la Oficina Asesora Jurídica los documentos soporte con el fin de que esta última proceda a realizar el cobro que por jurisdicción coactiva le corresponde. Los soportes a que hace referencia el presente artículo son: Título ejecutivo debidamente ejecutoriado o documentos que conlleven a conformar dicho título, plena identificación de la obligación, identificación (Cédula o N.I.T.) del deudor, valor a cobrar, dirección y teléfono del deudor.” (Subrayados fuera de texto)

Mediante memorando interno, suscrito por la doctora Marcela Morales Calderón, Jefe de la Oficina Jurídica de la ADR, en respuesta al requerimiento de la CGN, formulado mediante oficio No. 20186100037023, en el que se pidió que se emitiera un concepto jurídico sobre la naturaleza legal del derecho de Reintegro, se afirmó lo siguiente:

“De conformidad con lo expuesto, el derecho al reintegro consagrado en la ley 41 de 1993, no puede considerarse ni un impuesto, tasa o contribución por valorización, en el entendido que no reúne el elemento característico de estos tributos, esto es, reiteramos que el sujeto activo sea el Estado.

Por lo expuesto, se concluye que el derecho al reintegro de las inversiones constituye un ingreso no tributario a favor de los organismos ejecutores, que en el caso de la Agencia de Desarrollo Rural se clasifica como un ingreso propio.

Igualmente, mediante oficio radicado en la CGN con el No 20185500048292, de fecha 29 de septiembre de 2018, donde se atienden varios cuestionamientos planteados por la CGN, se aclaró lo siguiente:

1. La titularidad de las obras realizadas en los distritos de riego objeto del cobro, es de la ADR.
2. La Agencia de Desarrollo Rural es la entidad que controla la infraestructura de los Distritos de Adecuación de Tierras que son intervenidos con obras que le generan el derecho al reintegro
3. Que el valor cobrado (recuperado) equivale a una cifra inferior a la invertida.

4. Es la primera vez que la ADR hace uso del derecho a exigir el reintegro, razón por la cual no existen antecedentes respecto del tratamiento contable en aplicación del RCP precedente

De lo anterior se puede inferir que el derecho al reintegro de las inversiones establecido por el Artículo 24 de la Ley 41 de 1993, es un ingreso público que se caracteriza por ser de carácter obligatorio, de utilidad pública, destinado a un fin específico, y produce un beneficio a los propietarios de bienes inmuebles dentro del área de un determinado distrito, lo cual permite afirmar que se trata de una especie de contribución, de conformidad con el análisis que se presenta a continuación:

- Es un instrumento de financiación que exige un pago a potenciales beneficiados con la ejecución de obras públicas, mediante el cual se exige el pago por las inversiones realizadas en la ejecución de tales obras, de conformidad con lo establecido en las respectivas actas de compromiso con la asociación de usuarios, el cual se diferencia de un impuesto por cuanto no se cobra de manera general sino a propietarios o poseedores de los predios que se benefician de la obra, de conformidad con lo establecido en las respectivas actas de compromiso con la asociación de usuarios.
- Considerando lo señalado por la Corte Constitucional expresó en sentencia C-155 de 2003, el derecho al reintegro de las inversiones establecido por el Artículo 24 de la Ley 41 de 1993 no cumple las condiciones para su reconocimiento como un impuesto, dado que no grava por vía general a todas las personas, sino a un sector de la población que está representado por los propietarios o poseedores de bienes inmuebles dentro del área de un distrito, es decir, por aquellos que se benefician, en mayor o menor grado, con la ejecución de una obra pública.
- El hecho generador del derecho al reintegro de las inversiones se presenta a partir de la construcción de obras de interés público que lleve a ADR y que beneficien a la propiedad inmueble, como se ha señalado previamente.
- El derecho al reintegro de las inversiones realizadas por la ADR es exigible a cada persona que tiene la calidad de dueño (poseedor inscrito) del predio beneficiado, el día en que quede ejecutoriado el acto administrativo que la impone, considerando para ello lo señalado por el Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Exp. 9019 de 1998.
- Frente al cobro que se debe realizar, el sujeto activo es la ADR por cuanto la normatividad vigente ha delegado en esta entidad la facultad de administrar y recaudar la contribución.

- En este caso, los sujetos pasivos del cobro del derecho al reintegro por las inversiones realizadas, son las personas naturales o jurídicas que tienen la calidad de dueños o poseedores sobre las propiedades raíces que reciben el beneficio por causa o como consecuencia de la realización de obras de interés público.
- En el marco del cobro que realiza la ADR, se suscribe el compromiso de realizar las inversiones públicas, el compromiso de la asociación de usuarios de asumir la administración, operación y conservación de la infraestructura, una vez esta inicie su operación en forma parcial o total, y el compromiso de los usuarios de pagar las cuotas partes que finalmente se liquiden a cargo de cada predio.

2. Consideraciones respecto del Marco normativo contable

Ahora bien, para que la información financiera cumpla con las características cualitativas, debe atender a un conjunto de pautas o macrorreglas, definidas en el numeral 5 - Principios de Contabilidad del Marco conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015, de los cuales es pertinente citar lo 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 de texto)

También, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, 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.

(...)

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.” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, las normas contenidas en la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las normas anexas a la Resolución 533 de 2015, en el numeral 2. Capítulo I - ACTIVOS, 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. 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.

Respecto de los ingresos sin contraprestación que reciben las entidades de gobierno, las citadas normas contenidas en la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las normas anexas a la Resolución 533 de 2015, en el numeral 1 del Capítulo IV. INGRESOS, se dispone lo siguiente:

“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.

(...)

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.

1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

7. Los anticipos por impuestos y las retenciones en la fuente se reconocerán como pasivo hasta cuando tenga lugar la liquidación del impuesto. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, cuando la ADR emita el acto administrativo mediante el cual se liquida el valor del costo proporcional por las obras de adecuación de tierras ejecutadas por esa entidad, y se ponga en conocimiento de los obligados por el término previsto en la normativa vigente, se deberá reconocer en la contabilidad de la ADR el derecho contingente mediante un débito a 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), siempre que el acto administrativo que liquida el valor a pagar no se encuentre en firme, y una vez se encuentren en firme proceder a reconocer el respectivo derecho cierto y cancelar las cuentas de orden.

Ahora bien, cuando el acto administrativo mediante el cual se liquida el valor a pagar queda en firme, se deberá reconocer el derecho cierto en la subcuenta 131190 Otras contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, de la cuenta 1311- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito a la 411090 Otras contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, de la Cuenta 4110- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. Paralelamente, se ajustarán las cuentas de orden registradas previamente.

Ahora bien, cuando la entidad reciba el dinero sin que el acto administrativo mediante el cual se liquida el valor a pagar se encuentre en firme, al efectuar el recaudo, la ADR deberá reconocer un pasivo en la subcuenta 291090 Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910 INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO. Una vez quede en firme se debitará ese pasivo y se reconocerá el ingreso respectivo, tal como se señaló en el párrafo anterior.

CONCEPTO No. 20182000076941 DEL 28-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconsideración de la cuenta contable empleada para registrar la contribución por estampillas.

Doctora

MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO

Contadora General de Bogotá D.C.

Secretaria Distrital de Hacienda

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20185500047332, del día 20 de noviembre de 2018, en la cual se señala:

“Por lo anteriormente expuesto, solicitamos a su despacho reconsiderar el numeral 1 de las conclusiones del concepto 20182000023451 del 17 de abril de 2018, respecto al tratamiento contable de las estampillas distritales y mantener el tratamiento contable señalado en el numeral 2 del concepto No. 20132000031171 del 16 de agosto de 2013.”

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

CONSIDERACIONES

La Ley 1106 de 2006, emitida por el Congreso de la República, por medio de la cual se prorroga la vigencia de la Ley 418 de 1997 prorrogada y modificada por las Leyes 548 de 1999 y 782 de 001 y se modifican algunas de sus disposiciones, establece:

“Artículo 6°. (...) Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública, con entidades de derecho público o celebren contratos de adición al valor de los existentes deberán pagar a favor de la Nación, Departamento o Municipio, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición.”
(Subrayado fuera de texto)

Así mismo, en Sentencia C-768/10, de la corte constitucional, se prescribe:

“Las estampillas han sido definidas por la jurisprudencia del Consejo de Estado como tributos dentro de la especie de “tasas parafiscales”, en la medida en que participan de la naturaleza de las contribuciones parafiscales, pues constituyen un gravamen cuyo pago obligatorio deben realizar los usuarios de algunas operaciones o actividades que se realizan frente a organismos de carácter público; son de carácter excepcional en cuanto al sujeto pasivo del tributo; los recursos se revierten en beneficio de un sector específico; y están destinados a sufragar gastos en que incurran las entidades que desarrollan o prestan un servicio público, como función propia del Estado. La “tasa” si bien puede corresponder a la prestación directa de un servicio público, del cual es usuario el contribuyente que se beneficia efectivamente, caso en el cual se definen como tasas administrativas, también puede corresponder al beneficio potencial por la utilización de servicios de aprovechamiento común, como la educación, la salud, el deporte, la cultura, es decir, que el gravamen se revierte en beneficio social, caso en el cual se definen como tasas parafiscales que son las percibidas en beneficio de organismos públicos o privados, pero no por la prestación de un servicio propiamente dicho, sino por contener un carácter social.”

(Subrayados fuera de texto)

Igualmente, en Sentencia No. C-545/94 de la Corte Constitucional, se indica:

“Impuesto. El contribuyente está obligado a pagar el impuesto sin recibir ninguna contraprestación por parte del Estado. No hay una relación do ut des, es decir, los impuestos representan la obligación para el contribuyente de hacer un pago, sin que exista una retribución particular por parte del Estado. (...)

Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva y potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que contribuye al presupuesto de la obligación.

(...)

Contribuciones Parafiscales. Son los pagos que deben realizar los usuarios de algunos organismos públicos, mixtos o privados, para asegurar el financiamiento de estas entidades de manera autónoma. (...)

La tasa se diferencia del impuesto por dos aspectos: 1) En la tasa existe una contraprestación, mientras que, en el impuesto, por definición, no se está pagando un servicio específico o retribuyendo una prestación determinada; y 2) La diferencia radica en el carácter voluntario del pago de la tasa y en el carácter obligatorio del pago del tributo.”

(Subrayados fuera de texto)

De otra parte, en Sentencia C-883/11 de la Corte Constitucional, se establece:

“La retención en la fuente, fue creada por el Legislador con el fin de “facilitar la gestión tributaria en cabeza de la administración de impuestos y asegurar el pago del impuesto de renta” y “conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause”. Así, el Estatuto Tributario consagra la posibilidad de establecer retenciones en la fuente con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta (art. 365). Estos pagos a cuenta de la retención en la fuente constituyen por tanto pagos anticipados del impuesto sobre la renta. El concepto de retención en la fuente ha sido definido por la jurisprudencia constitucional como “un sistema de recaudo anticipado de obligaciones tributarias que se consolidan al finalizar el respectivo período gravable, como es el caso del impuesto de renta” y a “un modo de extinguir la obligación tributaria, y para el contribuyente, la forma de cumplimiento anticipado de tal obligación”. Así mismo, la jurisprudencia de esta Corte ha hecho referencia a la retención en la fuente, desde el punto de vista impositivo como “la acción o el efecto de detener, conservar, guardar una cantidad que la ley ha determinado se retenga a título de impuesto en el mismo momento del origen del ingreso. Así, este mecanismo le permite al Estado recibir los impuestos a que tiene derecho en el mismo momento en que el contribuyente obtiene el ingreso susceptible de ser gravado, y como tal, sujeto a retención”. En cuanto a los objetivos de la retención en la fuente, esta Corporación ha destacado que el objetivo más importante de la retención en la fuente “es el recaudo simultáneo del impuesto en el momento de obtener los ingresos, lo cual ofrece múltiples ventajas pues i) simplifica el trabajo de la administración tributaria, ya que se la libera de la tarea de recaudo al trasladarla a los particulares; ii) mejora el flujo de dineros para la tesorería pública, pues permite escalonar la percepción de los ingresos acelerando su recaudación; iii) opera como instrumento de control a la evasión fiscal, por cuanto facilita la identificación de contribuyentes que podrían permanecer ocultos o que son difíciles de ubicar directamente, como es el caso de los residentes en el exterior o quienes ejercen actividades económicas en forma temporal y iv) fortalece la efectividad automática del impuesto como instrumento anti - inflacionario asegurándole al Estado su participación en el producto creciente de la economía.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, en Sentencia C-102/15, se determina:

“Se entiende que el retenedor es la persona natural o jurídica, contribuyente o no contribuyente, sobre la cual el Estado descarga el ejercicio de una función pública: la obligación de recaudar y consignar a su nombre los dineros materia del tributo. Desde esta perspectiva, el agente retenedor no puede confundirse con el sujeto pasivo de la relación tributaria o contribuyente en cuanto no asume ninguna carga impositiva, viendo limitada su actividad, como se dijo, a la simple cooperación con el fisco en la dispendiosa labor del cobro

o recaudo del impuesto. Por esa razón, puede sostenerse que la obligación legal asignada al agente retenedor en nada se asemeja a la del contribuyente, como tampoco a la del particular al que se le atribuye el incumplimiento de una obligación dineraria, siendo aquella, entonces, una obligación autónoma, independiente y de doble vía: de hacer, en cuanto le corresponde recolectar el dinero, y de dar, en la medida en que tiene que entregarlo o ponerlo a disposición del Estado quien es su único y verdadero propietario.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas anexo al Marco Normativo para entidades de Gobierno, Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, establece:

“2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE

DESCRIPCIÓN

Representa el valor que recaudan los agentes de retención, de todos los pagos o abonos en cuenta que realicen, excepto cuando no deben hacerlo por expresa disposición legal.

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. (...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Las estampillas han sido definidas por el Consejo de Estado como tasas parafiscales. Una tasa por su parte, es un tributo donde los recursos pagados se revierten en beneficio de un sector específico, es decir, existe una contraprestación directa, mientras que, un impuesto, al surgir del carácter impositivo del Estado, al contribuyente se le obliga a pagar sin recibir ninguna contraprestación o retribución.

Ahora bien, los agentes de retención los define el Estado, y son las personas naturales o jurídicas, contribuyentes o no contribuyentes, que tienen la obligación de recaudar y consignar a su nombre los dineros por concepto del tributo. Por lo anterior, las entidades

que se encuentran bajo el presupuesto del Distrito y señaladas como agentes de retención, deberán cumplir con las obligaciones emanadas de las normas legales.

Por otra parte, es de precisar que la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, usada en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, no consideró los derechos de cobro o de retención de los recursos que son de propiedad de otras entidades públicas, privadas o personas naturales; en tanto que, la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, equivalente bajo el Nuevo Marco de Regulación, si contempla dichos derechos de cobro o retención.

Así las cosas, las estampillas son tributos que están dentro del género de tasa parafiscal, cuyo recaudo está en cabeza de los agentes de retención designados por el Estado. En efecto, su reconocimiento deberá hacerse afectando la subcuenta 240722-Estampillas, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, toda vez que a partir de la descripción definida para la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE en el nuevo Catálogo General de Cuentas, deberá registrarse los hechos económicos relacionados con la retención en la fuente de conceptos que tengan el carácter de impuestos.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:

Concepto No. 20182000000871 del 23-01-2018
 20182000019451 del 06-03-2018
 20182000019621 del 07-03-2018
 20182000020981 del 22-03-2018
 20182000021591 del 02-04-2018
 20182000025701 del 26-04-2018
 20182000027521 del 17-05-2018
 20182000031451 del 12-06-2018
 20182000034131 del 10-07-2018
 20182000033121 del 29-06-2018
 20182000045261 del 07-09-2018
 20182000045331 del 07-09-2018
 20182000045391 del 10-09-2018
 20182000046481 del 13-09-2018
 20182000046581 del 17-09-2018
 20182000046681 del 18-09-2018
 20182000051221 del 05-10-2018
 20182000054521 del 22-10-2018
 20182000058711 del 15-11-2018

20182000062581 del 03-12-2018
 20182000062681 del 03-12-2018
 20182000065081 del 17-12-2018
 20182000065841 del 17-12-2018
 20182000076371 del 26-12-2018
 20182300065941 del 26-12-2018

5.13 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

CONCEPTO No. 20182000003751 DEL 14-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a empleados - Beneficios posempleo
	SUBTEMAS	Valoración del cálculo actuarial

Doctora
 ROSALBA REYES SISA
 Coordinadora Grupo de Contabilidad
 Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550000474-2 del 8 de febrero de 2018, mediante la cual consulta en relación con lo dispuesto en la Resolución N° 533 de 2015, si la medición del cálculo actuarial cada tres años debe efectuarse utilizando la tasa de descuento de los TES, o si pueden aplicar los factores señalados por disposición legal a los actuarios para realizar esta valoración.

CONSIDERACIONES

La Norma de Beneficios a los empleados de que trata la Resolución 484 de 2017 que modificó en lo relativo a las Normas la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“5.4. Beneficios posempleo

5.4.1. Reconocimiento

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1607

Compilación a 31 de diciembre de 2018

27. Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la entidad.
28. 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; y (...)

5.4.2. Medición

31. Los beneficios posempleo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posempleo e información histórica de utilización de los beneficios.
32. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años, considerando las variables e hipótesis demográficas y financieras relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial. En los años en los que no se realice la evaluación actuarial, el valor disponible del cálculo actuarial se actualizará financieramente, por lo menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial. Cuando, por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

La Norma de Beneficios a los empleados, Beneficios posempleo específicamente en lo referente a la medición del cálculo actuarial, fue modificada mediante la Resolución 484 de 2017 en el sentido que este beneficio se medirá por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya establecido para tal fin, dado que para valorar los cálculos actuariales existe

reglamentación específica es posible aplicar lo dispuesto en el Decreto 2783 de 2001 que trata del tema.

De otra parte, la evaluación periódica hace referencia al plazo para realizar la actualización del cálculo actuarial, que debe ser por lo menos cada tres años. Ahora bien, si la entidad tiene la capacidad de efectuar esta evaluación anualmente, el resultado será el valor a registrar como obligación por concepto de Pasivo pensional a cargo de la entidad.

CONCEPTO No. 20182000010571 DEL 26-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos Beneficios a empleados
	SUBTEMAS	Reconocimiento de prestaciones sociales

Doctor
FREDY MAURICIO VELEZ OSORIO
Profesional universitario
Contraloría Municipal de Tuluá
Tuluá -Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550000551-2 del 12 de febrero de 2018, mediante el cual formula consulta en los siguientes términos:

“El Concepto con Radicado CGN No. 20172000034011 de fecha: 23-06-2017, en la Conclusión 2 señala: “(...) La reclasificación de pasivo estimado a pasivo real, debe efectuarse en el momento en que de conformidad con el régimen laboral aplicable, nace para el empleado el derecho, independientemente de que este se ejerza con posterioridad, trasladando la partida del pasivo estimado a pasivo real (...)”

Considerando que, en el nuevo Marco Normativo, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno no contempla código para registrar las provisiones de prestaciones

sociales, ¿puede inferirse que el citado concepto ya no aplicaría?, y por ende ¿la provisión mensual de prestaciones sociales tendría como contrapartida del gasto la cuenta 2511?.”

CONSIDERACIONES

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

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo, 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.

En caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por dichos beneficios”. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

En principio es importante aclarar que lo señalado en el numeral dos del concepto emitido por la CGN mediante Radicado No. 20172000034011 de fecha 23-06-2017, debe aplicarse en atención a la normatividad contable vigente para el periodo en que el mismo se expidió,

es decir, en cumplimiento del Régimen de Contabilidad Pública precedente, vigente hasta el 31 de diciembre de 2017.

Ahora bien, en desarrollo del nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de Gobierno, las prestaciones sociales a favor de los empleados, incluidos aquellos contratados a término indefinido, cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre de dicho periodo, deberán reconocerse 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.

El reconocimiento de las obligaciones laborales derivadas de esta relación contractual, se registrarán mediante un débito en las subcuentas del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN que correspondan a su naturaleza y un crédito a la subcuenta que corresponda a la naturaleza de la obligación, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Siguiendo el procedimiento anterior, la entidad reconocerá los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente, los cuales se registrarán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes. Esto significa que no deben reconocerse previamente en el grupo 27 Provisiones.

Ahora bien, con lo señalado en estas conclusiones, se complementa lo indicado en el concepto emitido mediante radicado CGN No. 20172000034011 de fecha 23 de junio de 2017.

CONCEPTO No. 20182000019601 DEL 07-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a empleados
	SUBTEMAS	Causación de los pasivos laborales a corto plazo

Doctor
FREDDY MAURICIO VÉLEZ OSORIO
Contador

Contraloría Municipal de Tulúa
Tulúa - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550000780-2 del 23 de febrero de 2018, mediante la cual solicita el procedimiento contable a aplicar de acuerdo con lo dispuesto en la nueva normatividad contable pública para el reconocimiento de los pasivos estimados por obligaciones laborales.

CONSIDERACIONES

Las Entidades de Gobierno que aplican el Marco Conceptual contenido en el anexo a la Resolución 533 de 2015, deberán atender a las características cualitativas de Relevancia y Representación fiel para producir información financiera útil a los usuarios, observando los principios o pautas básicas que orientan el proceso contable de los cuales es del caso mencionar el de Devengo, según el cual: “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo”.

Esta misma normativa define los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera como son los activos, los pasivos y el patrimonio y los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los costos.

En tal sentido, en relación con los Pasivos y los Gastos señala:

“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.” (...)

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. (...)

6.2.2. 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)

6.3.5. Medición de los pasivos

Las bases de medición aplicables a los pasivos son costo, (...)

6.3.5.1. Costo

El costo de un pasivo es la contraprestación recibida a cambio de la obligación asumida, esto es, el efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o el valor de la contraprestación recibida, en el momento de incurrir en el pasivo. El costo es un valor de entrada observable y específico para una entidad.”

De otra parte respecto de las prestaciones sociales, las normas incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 533 de 2015, modificadas de acuerdo con lo establecido en el anexo a la Resolución N° 484 de 2017, señalan:

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. 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. (...) (Subrayado fuera de texto)

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

5. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo, aquellos otorgados a los empleados que hayan prestado sus servicios a la 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.
6. 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)

5.1.2. Medición

8. El pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo se medirá por el valor de la obligación derivada de los beneficios definidos al final del periodo contable, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera. (...)”

Ahora, el registro contable de las obligaciones laborales a corto plazo se realiza utilizando la cuenta 2511-OBLIGACIONES A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, descrita por el CGC aprobado mediante Resolución 468 de 2016 y sus modificaciones Resoluciones 598 y 625 de 2017, como:

“Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados originadas por los servicios que estos han prestado a la entidad durante el periodo contable y cuya obligación de pago vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del mismo.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El pago parcial o total de los salarios, prestaciones sociales y demás beneficios de corto plazo.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de las liquidaciones de los beneficios por cada uno de los conceptos.”

CONCLUSIONES

Cuando producto de sucesos pasados la entidad espera desprenderse de recursos para su cancelación, deberá registrar en la contabilidad el pasivo si al cierre del período existe la probabilidad de tener la obligación.

Es por lo anterior que las obligaciones a pagar por concepto de pasivos laborales, se reconocerán como un pasivo por Beneficios a los empleados, de las cuales las prestaciones laborales que deban cancelar durante los 12 meses siguientes a la terminación del período contable se clasificarán en la cuenta 2511-OBLIGACIONES A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Ahora, con la aplicación de la nueva normatividad contable, si bien por este concepto no se presentan cuentas de provisiones, 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. El pasivo se medirá por el valor de la obligación derivado de los beneficios definidos al final del período contable, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera.

CONCEPTO No. 20182000021291 DEL 23-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a empleados

SUBTEMAS	Constitución de cuentas por pagar por vacaciones que se causarán durante el mes de enero de la siguiente anualidad.
-----------------	---

Doctora

CLAUDIA MARYSOL BUITRAGO SAAVEFRA

Asesora

Contraloría 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° 2018550000783-2, del 23 de febrero de 2018, en la cual manifiesta lo siguiente:

“Terminando el año fiscal (diciembre) de la entidad pública, es factible constituir cuentas por pagar con base en vacaciones que se causarán durante el mes de enero de la siguiente anualidad?”

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

CONSIDERACIONES

El numeral 5-Beneficios a los empleados de las normas contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. 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.

2. 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.

3. Se presume que no se ha creado una expectativa válida ante terceros, si el acuerdo no ha sido comunicado a los afectados de forma suficientemente específica y explícita, si se espera que transcurra un largo periodo antes de que la entidad cumpla con los compromisos asumidos o si el cumplimiento de estos se realiza durante un tiempo significativamente extenso.

4. Los beneficios a los empleados se clasificarán en

- a) beneficios a los empleados a corto plazo,
- b) beneficios a los empleados a largo plazo,
- c) beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y d) beneficios posempleo.

Por otra parte, el numeral 5.1.1. Reconocimiento de las normas contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

5. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo, aquellos otorgados a los empleados que hayan prestado sus servicios a la 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.

6. 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.

7. En caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por dichos beneficios.

Por otra parte, el principio de devengo del numeral 5. Principios de contabilidad pública del Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, 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 las obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del período.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Cuando producto de sucesos pasados la entidad espera desprenderse de recursos para su cancelación, deberá registrar en la contabilidad el pasivo si al cierre del período existe la probabilidad de tener la obligación.

Es por lo anterior que las obligaciones a pagar por concepto de pasivos laborales, se reconocerán como un pasivo por Beneficios a los empleados, de las cuales las prestaciones laborales que deban cancelar durante los 12 meses siguientes a la terminación del período contable se clasificarán en la cuenta 2511-OBLIGACIONES A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Ahora, con la aplicación de la nueva normatividad contable, si bien por este concepto no se presentan cuentas de provisiones, 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. El pasivo se medirá por el valor de la obligación derivado de los beneficios definidos al final del período contable, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera.

CONCEPTO No. 20182000027401 DEL 15-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Emisión de bonos pensionales

Doctora

CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1618

Compilación a 31 de diciembre de 2018

Coordinadora Grupo de Contabilidad
Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP)
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001842-2, del 20 de abril de 2018, mediante la cual consulta “si para registrar los bonos emitidos durante el mes de enero, febrero y marzo de 2018 sería viable la utilización de la subcuenta 542319-Transferencia por asunción de deudas, y en tal sentido cuáles serían las entidades recíprocas a reportar, toda vez que de acuerdo con el sondeo preliminar realizado por el MHCP ninguna entidad ha registrado cálculos actuariales por pensiones futuras (por ejemplo Colpensiones y UGPP), y no tendrían como corresponder al registro efectuado por nuestra Entidad”.

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

CONSIDERACIONES

La norma de beneficios a los empleados del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala que:

“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.

28. 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; y
- b) otros beneficios posteriores al empleo como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

29. Si la entidad, en su calidad de responsable del pasivo, debe reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un gasto o costo y 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 afectando el resultado del periodo”.

En ese sentido, el Instructivo 002 de 2015 que dicta instrucciones para la transición al Marco Normativo para entidades de gobierno señala en el numeral 1.2.4.4:

“Cuando la entidad, en su calidad de responsable del pasivo pensional, deba reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un pasivo por sus obligaciones y los activos que financien dichos beneficios. Las ganancias y pérdidas actuariales derivadas del cambio en el pasivo y en los activos destinados a financiarlo durante el periodo se reconocerán en el patrimonio.

(...)

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

- D. Identificar y clasificar, en esta categoría, las prestaciones legales, extralegales, por convención colectiva o por obligaciones implícitas que representen, para la entidad, una obligación presente que deba liquidar o pagar a los empleados después de cumplido el periodo de empleo en la entidad”.

Por su parte, la Norma de administración de recursos de seguridad social en pensiones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala que:

“Los sistemas de seguridad social en pensiones (controlados por las unidades del gobierno y que cubren a toda la comunidad o a secciones importantes de la población) reconocerán las obligaciones pensionales del periodo contable y revelarán las obligaciones contingentes a través del valor del cálculo actuarial de las mismas.

(...)

3.3. Revelación de obligaciones contingentes

7. Los fondos de reservas registrarán el valor del cálculo actuarial de pensiones, así como la liquidación provisional de bonos pensionales en cuentas de orden acreedoras contingentes.

8. El cálculo actuarial de pensiones corresponde al valor presente de los pagos futuros que el fondo deberá realizar a sus afiliados que tengan o vayan a adquirir el derecho, de conformidad con las condiciones definidas normativamente, por concepto de pensiones actuales y futuras, y cuotas partes de pensiones.

9. La liquidación provisional de bonos pensionales se medirá por el valor de la contingencia por concepto de cuotas partes de bonos pensionales, calculadas a partir de la proyección financiera”.

CONCLUSIONES

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

Las entidades responsables del pasivo pensional son aquellas que tienen a su cargo las pensiones relacionadas con sus empleados, así como aquellas que, por disposiciones legales, hayan asumido el reconocimiento de pensiones de los extrabajadores de entidades liquidadas. En ese sentido, cuando el MHCP emita bonos pensionales a nombre de una entidad de gobierno responsable del pasivo pensional registrará un débito en la subcuenta 542319-Transferencia por asunción de deudas de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 291901-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2919-BONOS PENSIONALES. Por su parte, la entidad de gobierno responsable del pasivo pensional, entre ellas la UGPP, registrará un débito en la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y un crédito en la subcuenta 442821-Transferencias por asunción de deudas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Es importante mencionar que durante la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno las entidades responsables del pasivo pensional debieron incorporar en su contabilidad el reconocimiento pleno de las obligaciones pensionales a su cargo, de manera que, junto con el anterior registro se debe indicar la entidad responsable, tal como es el caso de la UGPP, con el fin de que haya correspondencia en las operaciones recíprocas. En consecuencia, tanto el MHCP como la entidad responsable del pasivo pensional deben formular, conjuntamente, las estrategias para garantizar adecuados flujos de información, de forma que se pueda efectuar el registro oportuno de las operaciones, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por cada una de las entidades y el cumplimiento de las características cualitativas de la información financiera.

Ahora bien, para registrar la obligación de la cuota parte o del bono pensional, a nombre de Colpensiones, en la próxima modificación al CGC de las entidades de gobierno se creará una subcuenta en la cuenta 5111-GENERALES. Mientras tanto, el MHCP registrará este hecho con un débito en la subcuenta 511190-Otros gastos generales de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito en la subcuenta 291901-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2919-BONOS PENSIONALES.

CONCEPTO No. 20182000027721 DEL 17-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Reconocimiento de prestaciones sociales en función del principio de devengo

Doctora
MÓNICA TORRES PINTO
Jefe de Oficina Financiera
Contraloría Municipal de Palmira
Palmira - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001680-2, del 11 de abril de 2018, mediante la cual consulta lo siguiente:

“...antes se tenían las provisiones de prestaciones sociales y que al final del año se trasladaban a cuentas por pagar, allí al realizarse la conciliación del presupuesto vs contabilidad, se explicaba que esas diferencias en las cuentas por pagar correspondían a las provisiones de prestaciones sociales y que obviamente solo eran provisiones sin recurso que se trasladaban a cuentas por pagar.

Ahora con el nuevo marco normativo, ya no hay la cuenta de provisión de prestaciones sociales.

1. Para final del año se debe liquidar el valor real de las prestaciones sociales de los funcionarios de la Contraloría para registrar en las cuentas por pagar?
2. si se debe dejar en cuentas por pagar lo que corresponde a la proporcionalidad hasta el 31 de diciembre de las prestaciones sociales, significa que se debe dejar también el recurso presupuestalmente.? ¿Porque (Sic) todas las cuentas por pagar deben afectar el presupuesto de la contraloría al 31 de diciembre las cuales se reportan a la AGR en la rendición de la cuenta?
3. O no se liquida la proporcionalidad de las prestaciones sociales de los Funcionarios al final del año?...”

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

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.

Asimismo, 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; (...) (Subrayados fuera del texto)

En el Marco Conceptual dispuesto por la CGN como anexo a la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual se expidió el Marco Normativo Contable que deben aplicar las entidades de gobierno, en el numeral 5 Principios de contabilidad pública, 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.

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

De otra parte, el citado Marco Conceptual, define los Pasivos y los Gastos, señalando lo siguiente:

“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.” (...)

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. (...)

6.2.2. 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.(...)

6.3.5. Medición de los pasivos

Las bases de medición aplicables a los pasivos son costo, (...)

6.3.5.1. Costo

El costo de un pasivo es la contraprestación recibida a cambio de la obligación asumida, esto es, el efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o el valor de la contraprestación

recibida, en el momento de incurrir en el pasivo. El costo es un valor de entrada observable y específico para una entidad.” (Subrayados fuera de 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

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

5. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo, aquellos otorgados a los empleados que hayan prestado sus servicios a la 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.

6. 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.

7. En caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por dichos beneficios.

5.1.2. Medición

8. El pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo se medirá por el valor de la obligación derivada de los beneficios definidos al final del periodo contable, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera.

9. El activo reconocido cuando la empresa efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, se medirá por el valor equivalente a la

proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado². (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el catálogo de cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas así:

“25 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

DESCRIPCIÓN: En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan las obligaciones generadas por concepto de las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados o extrabajadores por los servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados como 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. También incluye las obligaciones pensionales que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la entidad.

2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados originadas por los servicios que estos han prestado a la entidad durante el periodo contable y cuya obligación de pago vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del mismo.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El pago parcial o total de los salarios, prestaciones sociales y demás beneficios de corto plazo.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de las liquidaciones de los beneficios por cada uno de los conceptos.

51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

DESCRIPCIÓN: En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, que no deban ser registrados como gasto público social o como costos

5107-PRESTACIONES SOCIALES:

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

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

SE ACREDITA CON:

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

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública. Por tanto, excede su competencia funcional pronunciarse en relación con el procedimiento administrativo o presupuestal requerido por una entidad contable pública para garantizar la asignación de recursos presupuestales y atender las obligaciones que surgen en desarrollo del cometido estatal a su cargo.

Por consiguiente, la consulta será resuelta desde el punto de vista contable, en los siguientes términos:

Según la Normatividad aplicable a las entidades de Gobierno, los pagos otorgados a los empleados que hayan prestado sus servicios durante el periodo contable incluidas las prestaciones sociales, y cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre de dicho periodo deben reconocerse dentro del mismo, simultáneamente con el reconocimiento de aumento en los pasivos.

Al ser un pasivo cierto que no contiene incertidumbre frente a su existencia, y teniendo en cuenta que la entidad consumió el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados, deben reconocerse como cuentas por pagar y por tanto, no hay lugar a reconocimiento de provisión para prestaciones sociales.

El reconocimiento de las obligaciones por prestaciones sociales se registrará mediante un débito en las subcuentas que correspondan de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES, con crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

El registro de la obligación deberá efectuarse atendiendo los principios contables de devengo y periodo contable, con independencia que la entidad disponga de apropiación presupuestal que permita atender el pago correspondiente, por cuanto la constitución de obligaciones en la contabilidad presupuestal sigue un procedimiento de carácter formal específico, el cual no necesariamente coincide con el reconocimiento contable.

De otra parte, a partir del año 2018 en la preparación de la contabilidad, para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos, la entidad aplicará lo dispuesto en el Marco conceptual contenido en el Anexo de la Resolución 533 de 2015, las Normas del Anexo a la Resolución 484 de 2017, el Catálogo General de Cuentas adoptado mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, los Procedimientos contables, las Guías de Aplicación y la Doctrina Contable Pública, normatividad que puede consultarse en la página de la CGN, www.contaduria.gov.co en el aparte relacionado con las Normas para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20182000028401 DEL 22-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios posempleo Pensiones Contribuciones, tasas e Ingresos no tributarios
	SUBTEMAS	Reconocimiento de saldos iniciales de Pensiones, Actualización del cálculo actuarial, Reconocimiento de nomina de pensionados, de cuotas partes pensionales. Informe de operaciones recíprocas por las Rentas Del monopolio de juegos de suerte y azar

Doctora
HÉRICA LORENA ZÁRATE RAMÍREZ
Contadora
Municipio de La Dorada
Dorada - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550001820-2 del 19 de abril de 2018, mediante la cual consulta:

Bajo el régimen de contabilidad pública existía el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y los gastos relacionados. Por favor indicar lo siguiente:

A. Pasivo pensional

1. Cuál es el registro contable que debe realizar el Municipio de La Dorada en la determinación de saldos iniciales del cálculo actuarial de pensiones teniendo en cuenta los saldos a 31 diciembre de 2017
2. Cuál es el registro contable que debe realizar el Municipio de La Dorada por concepto de reconocimiento del cálculo actual de pensiones bajo el nuevo marco normativo para entidades de gobierno
3. Cuál es el registro contable que debe realizar el Municipio de La Dorada para el registro de la nómina de los pensionados que actualmente tiene a cargo.
4. Cuál es el registro contable que debe realizar el Municipio de La Dorada para el reconocimiento de las cuotas partes pensionales e indicar cuáles son los registros que se deben realizar al momento de realizar un pago por concepto de cuotas partes pensionales.

B. Transferencias

El Municipio de La Dorada recibe transferencias por rentas de monopolio del intermediario Coljuegos, a nombre de quien se deben registrar dichos recursos teniendo en cuenta que Coljuegos envió un concepto emitido por ustedes el cual indica que se debe registrar a nombre de los operadores públicos de los juegos y según Coljuegos no existen este tipo de operadores.

CONSIDERACIONES

Para el reconocimiento, medición y revelación de los pasivos pensionales en el Marco de la Nueva normatividad que corresponde aplicar a las entidades de Gobierno deberá considerar lo dispuesto en la Norma de Beneficios a los Empleados contenida en el Anexo de la Resolución N° 484 de 2017 que señala:

“5.4. Beneficios posempleo

5.4.1. Reconocimiento

27. Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la entidad.
28. 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; (...)
30. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente. El plan de activos para beneficios posempleo estará conformado por los recursos que estén destinados exclusivamente para la atención de las obligaciones posempleo y no puedan destinarse a otro uso, salvo que se haya extinguido el pasivo o esté completamente financiado. (...)

5.4.2. Medición

- (...)
32. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años, considerando las variables e hipótesis demográficas y financieras relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial. En los años en los que no se realice la evaluación actuarial, el valor disponible del cálculo actuarial se actualizará financieramente, por lo menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial. Cuando, por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

Por su parte, el Instructivo 002 de 2015, contiene las instrucciones 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, el cual señala en relación con los Beneficios a los empleados-Beneficios Posempleo:

“1.2.4.4. Beneficios posempleo

De acuerdo al nuevo Marco normativo, los beneficios posempleo son aquellos distintos de los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual que se pagarán después de que el empleado complete el periodo de empleo en la entidad, es decir, los beneficios que se otorgan a los empleados que no poseen un vínculo laboral vigente con la entidad.

Entre los beneficios posempleo, se incluyen:

- a. las pensiones a cargo de la entidad; y
- b. otros beneficios posteriores al empleo, tales como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

Cuando la entidad, en su calidad de responsable del pasivo pensional, deba reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un pasivo por sus obligaciones y los activos que financien dichos beneficios. Las ganancias y pérdidas actuariales derivadas del cambio en el pasivo y en los activos destinados a financiarlo durante el periodo se reconocerán en el patrimonio.

Si en la fecha de transición, existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2017, dichos beneficios pueden encontrarse en las cuentas Provisiones para Pensiones, Pasivo Pensional Conmutado y Responsabilidades Contingentes. Por su parte, los activos que respaldan esas obligaciones pueden encontrarse en la cuenta Reserva Financiera Actuarial.

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 prestaciones legales, extralegales, por convención colectiva o por obligaciones implícitas que representen, para la entidad, una obligación presente que deba liquidar o pagar a los empleados después de cumplido el periodo de empleo en la entidad.
- b. Realizar el ajuste contable para eliminar las subcuentas de naturaleza débito y crédito correspondientes a los cálculos actuariales y a las obligaciones por amortizar de dicho cálculo, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- c. Medir las obligaciones identificadas en el literal a), que hayan sido reconocidas a 31 de diciembre de 2017 y que cumplan con la definición de este tipo de beneficios, 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. La diferencia entre el valor en libros y el nuevo valor de las obligaciones por beneficios posempleo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- d. Reconocer, como un pasivo, las obligaciones identificadas en el literal a), que no hayan sido reconocidas a 31 de diciembre de 2017 y que cumplan con la definición de este tipo de beneficios, 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. El reconocimiento de estas obligaciones afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- e. Realizar el ajuste contable para eliminar los pasivos identificados en el literal a) que a 31 de diciembre de 2017, la entidad haya reconocido a favor de sus empleados, pero que no puedan ser clasificados como beneficios posempleo conforme a lo dispuesto en el presente Instructivo. El ajuste realizado afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- f. Medir, por su valor de mercado, los activos con destinación específica que posea la entidad para cubrir el pago de estas obligaciones, tales como fondos de inversión, patrimonios autónomos, recursos en el FONPET, encargos fiduciarios y recursos en administración, entre otros. Estos activos se clasificarán como Plan de Activos relacionado con estos pasivos, y la diferencia resultante de su medición afectará directamente el patrimonio en la cuenta Ganancias o Pérdidas por Planes de Beneficios a Empleados.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

A. Pasivo pensional

1. Cuál es el registro contable que debe realizar el Municipio de La Dorada en la determinación de saldos iniciales del cálculo actuarial de pensiones teniendo en cuenta los saldos a 31 diciembre de 2017

Acorde con lo señalado en el Instructivo 002 de 2015, las entidades de Gobierno responsables del pasivo pensional reconocerán los saldos iniciales así:

- a. Cancelar las subcuentas de naturaleza débito y crédito de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES afectando en uno y otro caso la subcuenta 314516-Beneficios a empleados, de la cuenta 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.
- b. Reconocer el cálculo actuarial actualizado afectando las cuentas 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN y el pasivo en las subcuentas 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.
- c. Reconocer los activos con destinación específica que posea la entidad para cubrir el pago de estas obligaciones, tales como los recursos en el FONPET que posea la entidad en ese fondo, así como los demás recursos asignados para este fin, que serán clasificados en las subcuentas correspondientes de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. Los ajustes que se presenten afectarán directamente el patrimonio en la subcuenta-315101 Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

2.Cuál es el registro contable que debe realizar el Municipio de La Dorada por concepto de reconocimiento del cálculo actual de pensiones bajo el nuevo marco normativo para entidades de gobierno.

Para la medición de los cálculos actuariales a partir del 1° de enero de 2018 según lo dispuesto en la Norma de Beneficios posempleo, señala que las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años, y cuando, por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, para el caso el FONPET, la entidad responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

En este evento, la actualización del cálculo actuarial aumentará o disminuirá las subcuentas que correspondan de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, afectando la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas por actualización de los activos del plan de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

3. Cuál es el registro contable que debe realizar el Municipio de La Dorada para el registro de la nómina de los pensionados que actualmente tiene a cargo.

La entidad responsable del pasivo pensional reconocerá la nómina de pensiones debitando la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales y acreditando la subcuenta 251401 Pensiones de jubilación patronales, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES, la cual será cancelada con el correspondiente giro.

4. Cuál es el registro contable que debe realizar el Municipio de La Dorada para el reconocimiento de las cuotas partes pensionales e indicar cuáles son los registros que se deben realizar al momento de realizar un pago por concepto de cuotas partes pensionales.

- a. Cuando la entidad responsable cancela la pensión a un beneficiario y otra entidad aporta la cuota parte, la entidad responsable del pasivo pensional registrará:

Causación de la nómina: Débito a la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, por el valor que le corresponde, débito la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor de la cuota parte por cobrar, con crédito a la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, la cual será cancelada con el giro.

Al recaudar las cuotas partes de pensiones reconoce el efectivo y cancela la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

- b. Cuando la entidad es responsable del pasivo pensional y traslada los recursos de la cuota parte a otra entidad.

Causación de la nómina: A partir de la conformación de los saldos iniciales, la entidad tiene reconocido el pasivo en la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, en cual se debitará con crédito a la subcuenta 251405-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514- BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, la cual se cancela con el giro.

B. Transferencias

El Municipio de La Dorada recibe transferencias por rentas de monopolio del intermediario Coljuegos, a nombre de quien se deben registrar dichos recursos teniendo en cuenta que coljuegos envió un concepto emitido por ustedes el cual indica que se debe registrar a

nombre de los operadores públicos de los juegos y según Coljuegos no existen este tipo de operadores.

Al respecto, nos permitimos indicar que revisadas las reglas de eliminación de operaciones recíprocas, no está incluida la subcuenta 411072-Renta del monopolio de juegos de suerte y azar de la cuenta 4110- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, considerando que Coljuegos reconoce el recaudo de estos recursos como un pasivo, por lo que la entidad territorial no debe relacionar este ingreso en el reporte de operaciones recíprocas.

Es pertinente anotar que con oficio N° 20164600011921 de 26 de abril de 2016, de la Subcontaduría de Centralización de la Información, la CGN ya les había comunicado a las entidades territoriales que no debían incluir esta operación recíproca, del cual nos permitimos anexar copia. En relación con esta comunicación y como las entidades de Gobierno ya se encuentran en aplicación plena de la nueva normatividad, para el reconocimiento de los ingresos por este concepto, según el CGC aprobado por la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, registrará un débito en la subcuenta 131138-Rentas del monopolio de juegos de suerte y azar de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS con crédito a la subcuenta 411072- Rentas del monopolio de juegos de suerte y azar, de la cuenta 4110- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

CONCEPTO No. 20182000029211 DEL 25-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de beneficios a empleados por prima de antigüedad

Doctora
CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ
Directora financiera
Ministerio de Defensa Nacional
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001809-2, del 18 de abril de 2018, mediante la cual plantea solicita conceptuar sobre cómo debe reconocerse el beneficio a empleados denominado prima de antigüedad para el caso del personal uniformado y prima de servicio para el personal civil del Ministerio de Defensa y Policía, teniendo en consideración que una vez el funcionario adquiere el derecho, pasa a ser un concepto más del salario y se liquida en la nómina mensual como un mayor valor del sueldo mientras este se encuentre vinculado y prestando sus servicios. El beneficio se encuentra establecido teniendo en cuenta lo siguiente:

“Para el caso de los señores oficiales y suboficiales (personal uniformado):

Artículo 87 del Decreto 1211 de 1990: Prima de Antigüedad: Los oficiales y Suboficiales de las Fuerzas Militares a partir de la fecha en que cumplan quince (15) y diez (10) años de servicio respectivamente, tendrán derecho a una prima mensual de antigüedad que se liquidará sobre el sueldo básico, así:

- m. Oficiales: A los quince (15) años, el diez por ciento (10%); por cada año que exceda de los quince (15), el uno por ciento (1%) más.
- n. Suboficiales: A los diez (10) años, el diez por ciento (10%); por cada año que exceda de los diez (10) el uno por ciento (1%) más. (Nota: Este artículo fue declarado exequible por la Corte Constitucional en la Sentencia C-888 de 2002.)

Para el caso del personal civil (no uniformado):

Artículo 46 del Decreto 1214 De 1990. PRIMA DE SERVICIO: Los empleados públicos del Ministerio de Defensa y de la Policía Nacional, a partir de la fecha en que cumplan 15 año de servicios continuos o discontinuos como tales en el Ministerio de Defensa, en las Fuerzas Militares o en la Policía Nacional, tienen derecho a una prima mensual de servicio, que se liquidará sobre el sueldo básico, así:

A los quince (15) años, el diez por ciento (10%); por cada año que exceda de los quince (15), el uno por ciento (1%) más.”

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

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, establece en su Capítulo II - Pasivos, que:

“(…)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. 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.

2. 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.

3. Se presume que no se ha creado una expectativa válida ante terceros, si el acuerdo no ha sido comunicado a los afectados de forma suficientemente específica y explícita, si se espera que transcurra un largo periodo antes de que la entidad cumpla con los compromisos asumidos o si el cumplimiento de estos se realiza durante un tiempo significativamente extenso.

4. Los beneficios a los empleados se clasificarán en a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios a los empleados a largo plazo, c) beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y d) beneficios posempleo.

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

5. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo, aquellos otorgados a los empleados que hayan prestado sus servicios a la 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.

6. 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.

7. En caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por dichos beneficios.

5.1.2. Medición

8. El pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo se medirá por el valor de la obligación derivada de los beneficios definidos al final del periodo contable, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera.

9. El activo reconocido cuando la entidad efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado.

(...)

5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento

11. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

12. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes: a) premios o bonificaciones por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio; b) beneficios por invalidez permanente a cargo de la entidad; y c) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.

13. Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la entidad consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados.

14. 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.

15. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

5.2.2. Medición

16. Los beneficios a los empleados a largo plazo se medirán, como mínimo, al final del periodo contable por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. En el caso de las cesantías retroactivas, a cargo de la entidad, el beneficio se medirá, como mínimo, al final del periodo contable por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha.

17. Para el efecto, y dependiendo del tipo de beneficio, se considerarán variables como los sueldos, la rotación de los empleados y las tendencias en los costos de los beneficios otorgados. A fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios de largo plazo, así como el costo relativo al periodo corriente, se aplicará un método de medición actuarial, se distribuirán los beneficios entre los periodos de servicio y se realizarán suposiciones actuariales. El costo del servicio presente, el costo por servicios pasados, el interés sobre el pasivo, así como las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

18. El costo por el servicio presente es el incremento en el valor presente de la obligación por beneficios a los empleados que procede de servicios prestados por los empleados durante el periodo contable. El costo por servicios pasados es el cambio en el valor presente de la obligación que se deriva de servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, el cual se origina en una modificación de los beneficios otorgados a los empleados. El interés sobre el pasivo es el cambio que este experimenta por el paso del tiempo. Las ganancias y pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la

obligación que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales.

19. El activo reconocido cuando la 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.

20. La entidad determinará el valor de mercado de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable (...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas establece las siguientes descripciones de cuentas:

“Cuenta 2512 - BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones generadas por concepto de las retribuciones que la entidad proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los pagos realizados por concepto de los diferentes beneficios a largo plazo y demás prestaciones económicas.
- 2- El menor valor de las obligaciones derivadas de los beneficios definidos, a partir de la medición del valor presente de las mismas.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor presente de los beneficios a largo plazo y demás prestaciones económicas causados y/o calculados.

2- El mayor valor de las obligaciones derivadas de los beneficios definidos, a partir de la medición del valor presente de las mismas.

(...)

Cuenta 4808 - INGRESOS DIVERSOS

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos.

(...)

Cuenta: 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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable (...)” (subrayado fuera del texto).

Dentro de la cuenta 2512 - BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, se encuentra la subcuenta 251202 - Primas; en la cuenta 4808 - INGRESOS DIVERSOS, se encuentra la subcuenta 480890 - Otros ingresos diversos; y, dentro de la cuenta 5108 - GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, se encuentra la subcuenta 510812 - Ajuste beneficios a los empleados a largo plazo.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye que de acuerdo a los parámetros legales que establecen las condiciones para obtener la prima de antigüedad, así como los incrementos que se efectúan sobre el beneficio luego de cumplir los años correspondientes, se configuran las características para reconocer un pasivo por beneficios de largo plazo, toda vez que los pagos se realizarán en periodos mayores a los 12 meses desde la fecha de cierre del periodo en el que el personal presta sus servicios.

Con base en lo anterior, la entidad deberá medir tales pasivos, como mínimo, al final cada periodo por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, considerando variables como los sueldos futuros sobre los que se espera, se liquide el beneficio correspondiente; la rotación del personal; los incrementos posteriores a la prima de antigüedad que la entidad estime que pueden derivarse por cada año de servicio adicional una vez cumplidos los plazos iniciales, según lo establecen los Decretos 1211 de 1990 y 1214 de 1990; entre otros factores que resulten relevantes. La determinación del valor presente de la obligación se enmarcará en un método de medición actuarial, considerando los parámetros establecidos en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno.

Para efectos del registro contable, en función de lo descrito con anterioridad, la entidad reconocerá las obligaciones derivadas de los beneficios de largo plazo, en la subcuenta 251202 - Primas, de la cuenta 2512 - BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, y las variaciones posteriores que surjan por efecto de la actualización de los mismos, diferentes a los pagos que se realicen, y en el marco del cálculo actuarial requerido, se reflejarán en la subcuenta 480890 - Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808 - INGRESOS DIVERSOS, o en la subcuenta 510812 - Ajuste beneficios a los empleados a largo plazo, de la cuenta 5108 - GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, cuando dicha actualización conlleve al reconocimiento de un menor o mayor valor de la obligación, respectivamente.

CONCEPTO No. 20182000031731 DEL 15-06-2018		
1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los gastos relativos a sueldos, prestaciones sociales, aportes a seguridad social, bonificaciones

		y otros beneficios a favor de los trabajadores vinculados a una entidad.
--	--	--

Señora
TEOTILA OBREGON MORENO
Contadora

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002037-2, del 07 de abril de 2018, en la cual solicita orientación sobre el registro contable de beneficios a empleados, en los siguientes términos:

“Con el propósito de tener seguridad en el registro contable de la nómina y los gastos inherentes a esta, de manera respetuosa solicito confirmar la forma del registro contable de aquellos beneficios que se generan día a día a favor de los trabajadores vinculados a una entidad de gobierno por concepto de liquidación técnica legal sobre la nómina como son: cesantías, vacaciones, prima de servicios, intereses sobre cesantías, entre otros.

1- Se reconoce el gasto con una contrapartida al grupo 25 beneficio a los trabajadores al corto plazo?”

CONSIDERACIONES

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

Sobre los beneficios a los empleados, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“1. 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.

2. 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. (...)

4. Los beneficios a los empleados se clasificarán en a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios a los empleados a largo plazo, c) beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y d) beneficios posempleo.

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

5. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo, aquellos otorgados a los empleados que hayan prestado sus servicios a la 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.

6. 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. (...)

5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento

11. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

12. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

a) premios o bonificaciones por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;

- b) beneficios por invalidez permanente a cargo de la entidad; y
- c) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado. (...)

5.3. Beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual

5.3.1. Reconocimiento

23. Se reconocerán como beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual, aquellos a los cuales la entidad está comprometida por ley, por contrato u otro tipo de acuerdo, o por una obligación implícita, cuando se dan por terminados los contratos laborales anticipadamente o cuando el empleado acepta una oferta de beneficios en compensación por la terminación del vínculo laboral o contractual. Estas obligaciones se sustentarán en la existencia de un plan formal para efectuar la terminación anticipada del vínculo laboral y en la imposibilidad de retirar la oferta. (...)

5.4. Beneficios posempleo

5.4.1. Reconocimiento

27. Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la entidad. 28. 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; y b) otros beneficios posteriores al empleo como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Las retribuciones que la entidad proporciona a sus trabajadores podrán clasificarse en a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios a los empleados a largo plazo, c) beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y d) beneficios posempleo.

a) Beneficios a los empleados a corto plazo

Los gastos relativos a sueldos, prestaciones sociales, aportes a seguridad social, bonificaciones y otros beneficios a favor de los trabajadores vinculados a una entidad durante el periodo contable y cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses

siguientes al cierre del mismo, deberán ser reconocidos en la contabilidad mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 5-GASTO, 6-COSTOS DE VENTAS o 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

b) Beneficios a los empleados a largo plazo

Las retribuciones a los trabajadores que siendo diferentes a los beneficios de corto plazo, de posempleo o de terminación del vínculo laboral o contractual, sean otorgados a los empleados con vínculo laboral vigente y cuyo pago se venza en un plazo superior a los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el cual los empleados hayan prestado sus servicios, serán reconocidas mediante un gasto en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 5-GASTO, 6-COSTOS DE VENTAS o 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, contra un pasivo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

La estimación del pasivo por concepto de beneficios a los empleados a largo plazo debe evaluarse al final de cada periodo contable, como mínimo, 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, 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 y sus modificaciones.

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.

Ahora bien, sobre la medición y clasificación de las cesantías retroactivas, las cuales no son objeto de cálculo actuarial, deben medirse al final del periodo contable por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha, es decir por el valor adeudado al empleado a la fecha de corte. La clasificación de estas obligaciones se efectúa

en la subcuenta 251204 Cesantías retroactivas de la cuenta 2512- BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, por cuanto no se espera pagar en los 12 meses siguientes al cierre del periodo al cual el empleado haya prestado sus servicios.

c) Beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual

Existen beneficios que otorga la entidad por ley, por contrato u otro tipo de acuerdo, o por una obligación implícita, por terminación anticipada del contrato laboral o por aceptación de una oferta de beneficios en compensación por la terminación del vínculo laboral, los cuales deberán ser reconocidos y clasificados como pasivo en la subcuenta que corresponda 2513-BENEFICIOS POR TERMINACIÓN DEL VÍNCULO LABORAL O CONTRACTUAL.

d) Beneficios posempleo

Las retribuciones realizadas a trabajadores después de completar el periodo de empleo en la entidad, diferentes a los beneficios que se enmarquen dentro del literal c) descrito en los párrafos inmediatamente anteriores, serán beneficios posempleo que se reconocerán mediante un pasivo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES o 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO.

CONCEPTO No. 20182000030531 DEL 06-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Registro contable de las cesantías retroactivas y primas de antigüedad

Doctora
GIRLESA MESA MEDINA
Secretaria de Hacienda
Municipio de Envigado
Envigado - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001840-2, del 20 de abril de 2018, mediante la cual consulta sobre el

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1647

reconocimiento inicial del cálculo actuarial de los Beneficios a los empleados de largo plazo y cuál es la dinámica para las amortizaciones anuales.

Mediante comunicación telefónica, la consultante precisa que solicita información sobre la dinámica contable para el reconocimiento inicial de los beneficios a los empleados de largo plazo, específicamente lo que corresponde a la prima de antigüedad y las cesantías retroactivas.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 98 de la Ley N° 50 de 1990, indica:

“... El auxilio de cesantía estará sometido a los siguientes regímenes: 1. El régimen tradicional del Código Sustantivo del Trabajo, contenido en el Capítulo VII, Título VIII, parte primera y demás disposiciones que lo modifiquen o adicionen, el cual continuará rigiendo los contratos de trabajo celebrados con anterioridad a la vigencia de esta Ley. 2. El régimen especial que por esta Ley se crea, que se aplicará obligatoriamente a los contratos de trabajo celebrados a partir de su vigencia. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Con respecto a los principios de contabilidad, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera anexo a la Resolución N° 533 de 2015, 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)

De otra parte respecto de las prestaciones sociales, las normas incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 533 de 2015, modificadas de acuerdo con lo establecido en el anexo a la Resolución N° 484 de 2017, señalan:

“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. (...)

5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento

11. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

- a) premios o bonificaciones por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;
- b) beneficios por invalidez permanente a cargo de la entidad; y
- c) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.

Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la entidad consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados. (...)

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. En el caso de las cesantías retroactivas, a cargo de la entidad, el beneficio se medirá, como mínimo, al final del periodo contable por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha.

Para el efecto, y dependiendo del tipo de beneficio, se considerarán variables como los sueldos, la rotación de los empleados y las tendencias en los costos de los beneficios otorgados. A fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios de largo plazo, así como el costo relativo al periodo corriente, se aplicará un método de medición actuarial, se distribuirán los beneficios entre los periodos de servicio y se realizarán suposiciones actuariales. El costo del servicio presente, el costo por servicios pasados, el interés sobre el pasivo, así como las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

El costo por el servicio presente es el incremento en el valor presente de la obligación por beneficios a los empleados que procede de servicios prestados por los empleados durante el periodo contable. El costo por servicios pasados es el cambio en el valor presente de la obligación que se deriva de servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, el cual se origina en una modificación de los beneficios otorgados a los empleados. El interés sobre el pasivo es el cambio que este experimenta por el paso del tiempo. Las ganancias y pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales”. (Subrayados fuera del texto)

Por su parte, el Instructivo 002 de 2015, contiene las instrucciones que deben seguir las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 del 8 de octubre 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, el cual señala en relación con los Beneficios a los empleados a largo plazo:

“Beneficios a los empleados a largo plazo

De acuerdo al nuevo Marco normativo, los beneficios a los empleados a largo plazo, son beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no vence dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de transición.

Entre los beneficios a los empleados a largo plazo, se incluyen los siguientes:

- f. premios o bonificaciones por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;
- g. beneficios por invalidez permanente a cargo de la entidad; y

- h. beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.

Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un 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. Si la cantidad ya pagada supera al valor de la obligación, el exceso se reconocerá como un activo.

Si en la fecha de transición existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, dichos beneficios pueden encontrarse en los salarios y las prestaciones sociales, en las provisiones para prestaciones sociales y en las responsabilidades contingentes.

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

2. Identificar y clasificar, en esta categoría, las prestaciones legales, extralegales, por convención colectiva o por obligaciones implícitas, otorgadas a los empleados con vínculo laboral vigente, cuyo pago no venza dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de transición.
3. Medir las obligaciones identificadas en el literal a), que hayan sido reconocidas a 31 de diciembre de 2016 y que cumplan con la definición de este tipo de beneficios, 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. La diferencia entre el valor reconocido a 31 de diciembre de 2016 y el nuevo valor de las obligaciones por beneficios a los empleados a largo plazo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
4. Reconocer, como un pasivo, las obligaciones identificadas en el literal a), que no hayan sido reconocidas a 31 de diciembre de 2016 y que cumplan con la definición de este tipo de beneficios, 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. El reconocimiento de estas obligaciones afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

5. Realizar el ajuste contable para eliminar los pasivos identificados en el literal a) que a 31 de diciembre de 2016, la entidad haya reconocido a favor de sus empleados, pero que no puedan clasificarse como beneficios a los empleados a largo plazo conforme a lo dispuesto en el presente Instructivo. El ajuste realizado afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
6. Medir los activos con destinación específica que posea la entidad para cubrir el pago de estas obligaciones (tales como fondos de inversión, patrimonios autónomos, encargos fiduciarios, entre otros) por su valor de mercado. Estos activos se clasificarán como Plan de Activos relacionado con estos pasivos y la diferencia resultante de su medición afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)” (Subrayados fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución Nº 620 de 2015 y sus modificaciones, prescribe:

“2512 - BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones generadas por concepto de las retribuciones que la entidad proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los pagos realizados por concepto de los diferentes beneficios a largo plazo y demás prestaciones económicas.
- 2- El menor valor de las obligaciones derivadas de los beneficios definidos, a partir de la medición del valor presente de las mismas.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor presente de los beneficios a largo plazo y demás prestaciones económicas causados y/o calculados.
- 2- El mayor valor de las obligaciones derivadas de los beneficios definidos, a partir de la medición del valor presente de las mismas” (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye lo siguiente:

Los beneficios a empleados a largo plazo incluyen conceptos como Bonificaciones, Primas, Capacitación, bienestar social y estímulos, Cesantías retroactivas y Otros.

Con relación a las cesantías retroactivas, de conformidad con lo establecido en la Resolución N° 484 de 2017, estas obligaciones deben medirse al final del periodo contable por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha, es decir por el valor adeudado al empleado a la fecha de corte, por lo tanto no depende de variables actuariales.

Ahora bien, los demás beneficios a empleados a largo plazo como las primas que correspondan a más de un periodo contable, conforme con lo establecido en la Resolución N° 484 de 2017, 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, considerando variables como los sueldos, la rotación de los empleados y las tendencias en los costos de los beneficios otorgados. Para medir el valor presente de este tipo de 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.

Acorde con lo señalado en el Instructivo N° 002 de 2015, la entidad reconocerá los saldos iniciales de las Cesantías retroactivas y primas de antigüedad, a partir del 1 de enero de 2018, así:

1. Cancelar las subcuentas de naturaleza débito y crédito de la cuenta 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES, afectando en uno y otro caso la subcuenta 314516-Beneficios a empleados, de la cuenta 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.
2. Reconocer las Cesantías retroactivas y primas de antigüedad actualizadas, afectando las cuentas 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN y el pasivo en las subcuentas 251202-Primas y 251204-Cesantías retroactivas, de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.
3. Reconocer los activos con destinación específica que posea la entidad para cubrir el pago de estas obligaciones, que serán clasificados en las subcuentas correspondientes de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO. Los

ajustes que se presenten afectarán directamente el patrimonio en la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

El pasivo por cesantías retroactivas se efectúa en la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, por cuanto no se espera pagar en los 12 meses siguiente al cierre del periodo al cual el empleado haya prestado sus servicios.

El reconocimiento de las primas por antigüedad cuando no se espera pagar en los 12 meses siguientes al cierre del periodo al cual el empleado haya prestado sus servicios, se efectúa en la subcuenta 251202-Primas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO. De conformidad con la dinámica de esta cuenta, se amortiza con el valor de los pagos realizados por concepto de los diferentes beneficios a largo plazo, y por los menores valores derivados de la actualización al valor presente.

CONCEPTO No. 20182000030391 DEL 06-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de las cuotas partes pensionales, bonos pensionales, mesadas pensionales y cálculo actuarial

Doctora
YOLANDA LOZANO REYES
Profesional especializado en contabilidad
Alcaldía de Bucaramanga
Bucaramanga - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550001869-2, del día 23 de abril del 2018, en la cual se señala:

“Muy atentamente les pedimos el favor de informarnos el Procedimiento para el Pago y reconocimiento de las Cuotas Partes Pensionales, Bonos Pensionales, Mesadas Pensionales

y cálculo Actuarial, de acuerdo al nuevo Marco Normativo de NICSP (Sic) según resolución 533 de 2015.

Por lo anterior, en razón a que el Nuevo Plan de Cuentas según versión 2015.04 del 23-01-2018 para entidades de Gobierno no contempla cuentas contables para este reconocimiento. Además que para el informe de operaciones recíprocas al corte de marzo 31 de 2018 se deben registrar dichas operaciones a las cuentas que la CGN establezca en su procedimiento.”

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

CONSIDERACIONES

En Sentencia C-895 de 2009, de la Corte Constitucional se establece:

“CUOTAS PARTES PENSIONALES Y DERECHO DE RECOBRO DE MESADAS PENSIONALES-Diferencias

Las cuotas partes constituyen el soporte financiero para la seguridad social en pensiones, sustentado en el concepto de concurrencia, en tanto que el recobro es un derecho crediticio a favor de la entidad que ha reconocido y pagado una mesada pensional, la que a su vez puede repetir contra las demás entidades obligadas al pago a prorrata del tiempo laborado o de los aportes efectuados. En esa medida, la obligación de concurrencia de las diferentes entidades para contribuir al pago pensional a través del sistema de cuota parte no puede extinguirse mediante la prescripción, porque tiene un vínculo directo con el derecho, también imprescriptible, al reconocimiento de la pensión. Sin embargo, los créditos que se derivan del pago concurrente de cada mesada pensional individualmente considerada sí pueden extinguirse por esta vía (derecho al recobro), en tanto corresponden a obligaciones económicas de tracto sucesivo o naturaleza periódica entre las diferentes entidades responsables de contribuir al pago pensional.

(...)

4.3.- Naturaleza de las cuotas partes pensionales

4.3.1.- Como ya se explicó, el origen de las cuotas partes pensionales antecede al sistema de seguridad social previsto en la Ley 100 de 1993. En este escenario han sido consideradas como “soportes financieros de un sistema de seguridad social en pensiones, cuando el trabajador ha cotizado a diferentes entidades gestoras” [24]. Su configuración ha tenido en cuenta básicamente cuatro elementos:

(i) El derecho del trabajador a exigir el reconocimiento y pago completo de sus mesadas pensionales a la última entidad o caja de previsión a la que se vinculó (o excepcionalmente a la que se vinculó por más tiempo);

(ii) La obligación correlativa de esa entidad de reconocer y pagar directa e integralmente las mesadas pensionales;

(iii) El derecho de la entidad o caja que reconoció la prestación, a repetir contra las demás entidades obligadas a la concurrencia en el pago, una vez efectuado el desembolso correspondiente, y

(iv) La obligación correlativa de las entidades concurrentes, de proceder al pago completo y oportuno de sus cuotas partes pensionales en la proporción que les ha sido asignada.

4.3.2. Es importante advertir que en la regulación de las cuotas partes el deber de reconocimiento y pago de las mesadas siempre se ha asignado a la última entidad o caja a la que se encontraba vinculado el trabajador cuando ocurrió su retiro (o excepcionalmente a la que se vinculó por más tiempo), quien a su vez debe hacer el recobro a prorrata a las demás entidades obligadas. Además, siempre ha sido claro que bajo ninguna circunstancia el pensionado puede asumir las consecuencias que se derivan de la falta de pago o recobro de las precitadas cuotas.

(...)

Las cuotas partes son obligaciones de contenido crediticio a favor de la entidad encargada de reconocer y pagar la pensión, que presentan, entre otras, las siguientes características:

(i) se determinan en virtud de la ley, mediante un procedimiento administrativo en el que participan las diferentes entidades que deben concurrir al pago; (ii) se consolidan cuando la entidad responsable reconoce el derecho pensional; y (iii) se traducen en obligaciones de contenido crediticio una vez se realiza el pago de la mesada al ex trabajador. En otras palabras, si bien nacen cuando una entidad reconoce el derecho pensional, sólo son exigibles por esta última a partir del momento en el que se hace efectivo el desembolso de las respectivas mesadas.

(...)

6.2.- En segundo lugar, es necesario diferenciar las cuotas partes pensionales y el derecho al recobro de las mesadas. Las cuotas partes constituyen el soporte financiero para la seguridad social en pensiones, sustentado en el concepto de concurrencia, mientras que el

recobro es un derecho crediticio a favor de la entidad que ha reconocido y pagado una mesada pensional, quien puede repetir contra las demás entidades obligadas al pago a prorrata del tiempo laborado o de los aportes efectuados.” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, en Sentencia C-921 de 2011 de la Corte Constitucional, se establece:

“5.1 Bono pensional

El bono pensional es un documento de contenido crediticio que representa en dinero el tiempo de afiliación o de servicios de una persona. Éste se materializa cuando el individuo que ha cumplido los requisitos exigidos en la legislación laboral para obtener su pensión de vejez y solicita a la entidad a la cual se encuentra afiliado el reconocimiento y pago de ésta prestación.

El artículo 115 de la Ley 100 de 1993 define esta figura en los siguientes términos:

“Los bonos pensionales constituyen aportes destinados a contribuir a la conformación del capital necesario para financiar las pensiones de los afiliados al Sistema General de Pensiones”.

Posteriormente, en el mismo artículo define quiénes pueden ser los beneficiarios de estos, así:

“Tendrán derecho a bono pensional los afiliados que con anterioridad a su ingreso al régimen de ahorro individual con solidaridad cumplan alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que hubiesen efectuado cotizaciones al Instituto de Seguros Sociales o las cajas o fondos de previsión del sector público;
- b) Que hubiesen estado vinculados al Estado o a sus entidades descentralizadas como servidores públicos;
- c) Que estén vinculados mediante contrato de trabajo con empresas que tienen a su cargo el reconocimiento y pago de las pensiones;
- d) Que hubiesen estado afiliados a cajas previsionales del sector privado que tuvieran a su cargo exclusivo el reconocimiento y pago de pensiones.

PARÁGRAFO. Los afiliados de que trata el literal a) del presente artículo que al momento del traslado hubiesen cotizado menos de ciento cincuenta (150) semanas no tendrán derecho a bono”.

Dependiendo la circunstancia en la cual se encuentre inmersa la persona, existen diferentes tipos de bonos pensionales." (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones en especial la Resolución N° 484 de 2017, establece en los siguientes numerales:

“5.4. Beneficios posempleo

5.4.1. Reconocimiento

27. Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la entidad.

28. 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; y
- b) otros beneficios posteriores al empleo como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

29. Si la entidad, en su calidad de responsable del pasivo, debe reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un gasto o costo y 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 afectando el resultado del periodo.

30. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente. El plan de activos para beneficios posempleo estará conformado por los recursos que estén destinados exclusivamente para la atención de las obligaciones posempleo y no puedan destinarse a otro uso, salvo que se haya extinguido el pasivo o esté completamente financiado.

5.4.2. Medición

31. Los beneficios posempleo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posempleo e información histórica de utilización de los beneficios.

32. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años, considerando las variables e hipótesis demográficas y financieras relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial. En los años en los que no se realice la evaluación actuarial, el valor disponible del cálculo actuarial se actualizará financieramente, por lo menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial. Cuando, por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

33. La entidad determinará el valor de mercado o el valor presente de los flujos de efectivo futuros de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable. Cuando el activo se mida al valor presente de los flujos futuros, se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes tanto al valor temporal del dinero como a los riesgos específicos del activo.

34. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo por servicios pasados, el interés sobre el pasivo y el interés sobre los activos del plan de beneficios afectarán el gasto o el ingreso en el resultado del periodo según corresponda. Por su parte, las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios (excluyendo el valor del interés sobre el activo) afectarán el patrimonio.

35. El costo por el servicio presente es el incremento en el valor presente de la obligación por beneficios a los empleados que procede de servicios prestados por los empleados durante el periodo. El costo por servicios pasados es el cambio en el valor presente de la obligación por servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, el cual se origina en una modificación de los beneficios otorgados a los empleados. El interés sobre el pasivo y sobre el activo, corresponde al cambio que estos experimentan por el paso del tiempo. Las ganancias y pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios

en las suposiciones actuariales. El rendimiento de los activos del plan corresponde a los ingresos que provienen de los mismos, así como las ganancias o pérdidas realizadas o no realizadas que estos generen, menos los costos de gestión de los activos del plan y el valor incluido en el interés sobre el activo.” (Subrayados fuera de texto)

El instructivo 002 de 2015, emitido por la CGN en desarrollo de sus facultades y por medio de la cual se dictan las instrucciones para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, establece en el numeral 1.2.4.4. lo siguiente:

“1.2.4.4. Beneficios posempleo

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 prestaciones legales, extralegales, por convención colectiva o por obligaciones implícitas que representen, para la entidad, una obligación presente que deba liquidar o pagar a los empleados después de cumplido el periodo de empleo en la entidad.

b) Realizar el ajuste contable para eliminar las subcuentas de naturaleza débito y crédito correspondientes a los cálculos actuariales y a las obligaciones por amortizar de dicho cálculo, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

c) Medir las obligaciones identificadas en el literal a), que hayan sido reconocidas a 31 de diciembre de 2016 y que cumplan con la definición de este tipo de beneficios, 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. La diferencia entre el valor en libros y el nuevo valor de las obligaciones por beneficios posempleo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

(...) “(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Las entidades contables públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, no aplicarán las Normas Internacionales de Contabilidad para el

Sector Público NICSP, que corresponden a las normas expedidas por un regulador internacional, sino la regulación local emitida por la Contaduría General de la Nación, que para el caso de la Alcaldía de Bucaramanga corresponde al Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones en especial la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones.

Ahora bien, si en la fecha de transición al nuevo marco de regulación la Alcaldía de Bucaramanga tenía registrada la obligación por concepto de pasivo pensional, el procedimiento que deberá adelantar para la determinación de los saldos iniciales corresponde al indicado en el instructivo 002 de 2015, previa eliminación de los saldos del pasivo pensional, reconocidos con base en la regulación precedente, mediante un débito en las subcuentas y cuentas correspondientes, y acreditar la subcuenta 314516- Beneficios a empleados de la cuenta 3145- IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Considerando lo anterior, a continuación se da respuesta a la consulta bajo los siguientes términos:

Reconocimiento del cálculo actuarial

El cálculo actuarial del pasivo pensional representa el valor presente de los pagos futuros que la Alcaldía de Bucaramanga, como responsable de dicho pasivo deberá realizar a sus pensionados actuales, o a quienes hayan adquirido derechos, de conformidad con las condiciones definidas en las disposiciones legales respectivas, por concepto de pensiones y cuotas partes de pensiones. También corresponde al valor de las pensiones futuras, es decir, al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor del personal activo, una vez este consolide su derecho pensional.

La metodología para la realización del cálculo actuarial, así como para su actualización financiera observará los parámetros y bases técnicas establecidas por la autoridad competente.

Para el reconocimiento del cálculo actuarial en la fecha de transición al nuevo marco normativo, la Alcaldía de Bucaramanga debe reconocer un débito en la subcuenta 314516- Beneficios a empleados de la cuenta 3145- IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2514- BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

Con posterioridad, la actualización del cálculo actuarial se efectuará mediante evaluaciones actuariales o actualizaciones financieras, según corresponda. Las evaluaciones actuariales

se efectuarán con una frecuencia no mayor a 3 años. En los años en que no se realice la evaluación actuarial, el valor disponible del cálculo actuarial deberá actualizarse financieramente, por lo menos al cierre del período contable.

- Actualización del cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones

Los incrementos originados en la tasa de interés se registrarán debitando la subcuenta 580402-Interés-por beneficios a los empleados de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditando la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

Por su parte, los incrementos originados en variables distintas a la tasa de interés se registrarán debitando la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditando la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEOPENSIONES.

Por otro lado, los decrementos originados en variables distintas a la tasa de interés se registrarán debitando la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditando la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

- Actualización del cálculo actuarial de pensiones futuras

Los incrementos originados en la tasa de interés se registrarán debitando la subcuenta 580402-Interés-por beneficios a los empleados de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

Así mismo, los incrementos originados en el costo del servicio presente y pasado se registrarán debitando la subcuenta 510811-Variaciones beneficios posempleo por el costo del servicio presente y pasado de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS o la subcuenta 521211-Variaciones beneficios posempleo por el costo del servicio presente y pasado de la cuenta 5212-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, y acreditando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

Por su parte, las disminuciones originadas en el costo del servicio pasado se registrarán debitando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditando la subcuenta 480836-Variaciones beneficios posempleo por el costo del servicio pasado de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Ahora bien, los incrementos originados en variables distintas a la tasa de interés y al costo del servicio presente y pasado se registrarán debitando la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

Los decrementos originados en variables distintas a la tasa de interés y al costo del servicio pasado se registrarán debitando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditando la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

Reconocimiento de las cuotas partes pensionales por pagar

Se deberá registrar las cuotas partes de pensiones por pagar mediante un débito en la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones y un crédito en la subcuenta 251405-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

Con el pago se registrará un débito en la subcuenta 251405-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Reconocimiento de los Bonos pensionales

Se reconocerán en cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 991532-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9915-AREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9312-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES, por el valor de la proyección financiera.

Con posterioridad, la liquidación provisional de los bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales se actualizará con base en la proyección financiera, para lo cual se aumentará o disminuirá la subcuenta que corresponda de la cuenta 9312-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES, utilizando como contrapartida la subcuenta 991532-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9915-AREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Ahora bien, una vez expedido el acto administrativo en donde la entidad emisora reconoce al tercero el derecho al bono pensional, cancelará las cuentas de orden y reconocerá el bono emitido mediante un débito a la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, y un crédito en la subcuenta 291901-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2919-BONOS PENSIONALES.

Cuando el trabajador se pensione, si el bono pensional emitido debe ser ajustado por mayor valor, el registro se efectuará mediante un débito en la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y un crédito en la subcuenta 291901-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2919-BONOS PENSIONALES.

Si el bono pensional emitido debe ser ajustado por menor valor, el registro se efectúa mediante un débito en la subcuenta 291901-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2919-BONOS PENSIONALES y un crédito en la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514- BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

Con el pago, se registrará un débito en la subcuenta 291901-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2919-BONOS PENSIONALES, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Reconocimiento de las mesadas pensionales

La entidad responsable del pasivo pensional registrará la nómina de pensionados a su cargo, para esto, disminuirá el cálculo actuarial mediante un débito en la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales y reconocerá los beneficios a los empleados mediante un crédito en la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO- PENSIONES.

Cuando existan cuotas partes de pensiones a cargo de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional registrará la nómina de pensionados a su cargo, mediante

un débito en la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, por el valor que le corresponda; un débito en la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR por el valor de la cuota parte por cobrar, y un crédito en la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

Con el recaudo de las cuotas partes de pensiones, se registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por su parte, con el pago de la nómina se debitará la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditará las subcuentas que correspondan de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20182000030531 DEL 06-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Registro contable de las cesantías retroactivas y primas de antigüedad

Doctora
GIRLESA MESA MEDINA
Secretaria de Hacienda
Municipio de Envigado
Envigado - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001840-2, del 20 de abril de 2018, mediante la cual consulta sobre el reconocimiento inicial del cálculo actuarial de los Beneficios a los empleados de largo plazo y cuál es la dinámica para las amortizaciones anuales.

Mediante comunicación telefónica, la consultante precisa que solicita información sobre la dinámica contable para el reconocimiento inicial de los beneficios a los empleados de largo plazo, específicamente lo que corresponde a la prima de antigüedad y las cesantías retroactivas.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 98 de la Ley N° 50 de 1990, indica:

“... El auxilio de cesantía estará sometido a los siguientes regímenes: 1. El régimen tradicional del Código Sustantivo del Trabajo, contenido en el Capítulo VII, Título VIII, parte primera y demás disposiciones que lo modifiquen o adicionen, el cual continuará rigiendo los contratos de trabajo celebrados con anterioridad a la vigencia de esta Ley. 2. El régimen especial que por esta Ley se crea, que se aplicará obligatoriamente a los contratos de trabajo celebrados a partir de su vigencia. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Con respecto a los principios de contabilidad, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera anexo a la Resolución N° 533 de 2015, 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)

De otra parte respecto de las prestaciones sociales, las normas incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 533 de 2015, modificadas de acuerdo con lo establecido en el anexo a la Resolución N° 484 de 2017, señalan:

“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. (...)

5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento

11. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

- a) premios o bonificaciones por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;
- b) beneficios por invalidez permanente a cargo de la entidad; y
- c) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.

Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la entidad consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados. (...)

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. En el caso de las cesantías retroactivas, a cargo de la entidad, el beneficio se medirá, como mínimo, al final del periodo contable por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha.

Para el efecto, y dependiendo del tipo de beneficio, se considerarán variables como los sueldos, la rotación de los empleados y las tendencias en los costos de los beneficios

otorgados. A fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios de largo plazo, así como el costo relativo al periodo corriente, se aplicará un método de medición actuarial, se distribuirán los beneficios entre los periodos de servicio y se realizarán suposiciones actuariales. El costo del servicio presente, el costo por servicios pasados, el interés sobre el pasivo, así como las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

El costo por el servicio presente es el incremento en el valor presente de la obligación por beneficios a los empleados que procede de servicios prestados por los empleados durante el periodo contable. El costo por servicios pasados es el cambio en el valor presente de la obligación que se deriva de servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, el cual se origina en una modificación de los beneficios otorgados a los empleados. El interés sobre el pasivo es el cambio que este experimenta por el paso del tiempo. Las ganancias y pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales". (Subrayados fuera del texto)

Por su parte, el Instructivo 002 de 2015, contiene las instrucciones que deben seguir las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 del 8 de octubre 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, el cual señala en relación con los Beneficios a los empleados a largo plazo:

1.1.1.1. “Beneficios a los empleados a largo plazo

De acuerdo al nuevo Marco normativo, los beneficios a los empleados a largo plazo, son beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no vence dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de transición.

Entre los beneficios a los empleados a largo plazo, se incluyen los siguientes:

- a) premios o bonificaciones por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;
- b) beneficios por invalidez permanente a cargo de la entidad; y
- c) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.

Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un 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. Si la cantidad ya pagada supera al valor de la obligación, el exceso se reconocerá como un activo.

Si en la fecha de transición existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, dichos beneficios pueden encontrarse en los salarios y las prestaciones sociales, en las provisiones para prestaciones sociales y en las responsabilidades contingentes.

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 prestaciones legales, extralegales, por convención colectiva o por obligaciones implícitas, otorgadas a los empleados con vínculo laboral vigente, cuyo pago no venza dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de transición.
- b) Medir las obligaciones identificadas en el literal a), que hayan sido reconocidas a 31 de diciembre de 2016 y que cumplan con la definición de este tipo de beneficios, 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. La diferencia entre el valor reconocido a 31 de diciembre de 2016 y el nuevo valor de las obligaciones por beneficios a los empleados a largo plazo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- c) Reconocer, como un pasivo, las obligaciones identificadas en el literal a), que no hayan sido reconocidas a 31 de diciembre de 2016 y que cumplan con la definición de este tipo de beneficios, 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. El reconocimiento de estas obligaciones afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- d) Realizar el ajuste contable para eliminar los pasivos identificados en el literal a) que a 31 de diciembre de 2016, la entidad haya reconocido a favor de sus empleados,

pero que no puedan clasificarse como beneficios a los empleados a largo plazo conforme a lo dispuesto en el presente Instructivo. El ajuste realizado afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- e) Medir los activos con destinación específica que posea la entidad para cubrir el pago de estas obligaciones (tales como fondos de inversión, patrimonios autónomos, encargos fiduciarios, entre otros) por su valor de mercado. Estos activos se clasificarán como Plan de Activos relacionado con estos pasivos y la diferencia resultante de su medición afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)” (Subrayados fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución Nº 620 de 2015 y sus modificaciones, prescribe:

“2512 - BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones generadas por concepto de las retribuciones que la entidad proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los pagos realizados por concepto de los diferentes beneficios a largo plazo y demás prestaciones económicas.
- 2- El menor valor de las obligaciones derivadas de los beneficios definidos, a partir de la medición del valor presente de las mismas.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor presente de los beneficios a largo plazo y demás prestaciones económicas causados y/o calculados.

2- El mayor valor de las obligaciones derivadas de los beneficios definidos, a partir de la medición del valor presente de las mismas” (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye lo siguiente:

Los beneficios a empleados a largo plazo incluyen conceptos como Bonificaciones, Primas, Capacitación, bienestar social y estímulos, Cesantías retroactivas y Otros.

Con relación a las cesantías retroactivas, de conformidad con lo establecido en la Resolución N° 484 de 2017, estas obligaciones deben medirse al final del periodo contable por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha, es decir por el valor adeudado al empleado a la fecha de corte, por lo tanto no depende de variables actuariales.

Ahora bien, los demás beneficios a empleados a largo plazo como las primas que correspondan a más de un periodo contable, conforme con lo establecido en la Resolución N° 484 de 2017, 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, considerando variables como los sueldos, la rotación de los empleados y las tendencias en los costos de los beneficios otorgados. Para medir el valor presente de este tipo de 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.

Acorde con lo señalado en el Instructivo N° 002 de 2015, la entidad reconocerá los saldos iniciales de las Cesantías retroactivas y primas de antigüedad, a partir del 1 de enero de 2018, así:

1. Cancelar las subcuentas de naturaleza débito y crédito de la cuenta 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES, afectando en uno y otro caso la subcuenta 314516-Beneficios a empleados, de la cuenta 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

2. Reconocer las Cesantías retroactivas y primas de antigüedad actualizadas, afectando las cuentas 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN y el pasivo

en las subcuentas 251202 Primas y 251204 Cesantías retroactivas, de la cuenta 2512 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

3. Reconocer los activos con destinación específica que posea la entidad para cubrir el pago de estas obligaciones, que serán clasificados en las subcuentas correspondientes de la cuenta 1902 PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO. Los ajustes que se presenten afectarán directamente el patrimonio en la subcuenta-315101 Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

El pasivo por cesantías retroactivas se efectúa en la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, por cuanto no se espera pagar en los 12 meses siguiente al cierre del periodo al cual el empleado haya prestado sus servicios.

El reconocimiento de las primas por antigüedad cuando no se espera pagar en los 12 meses siguientes al cierre del periodo al cual el empleado haya prestado sus servicios, se efectúa en la subcuenta 251202-Primas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO. De conformidad con la dinámica de esta cuenta, se amortiza con el valor de los pagos realizados por concepto de los diferentes beneficios a largo plazo, y por los menores valores derivados de la actualización al valor presente.

CONCEPTO No. 20182000034131 DEL 10-07-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios posempleo pensiones Ganancias o pérdidas por planes de beneficios a los empleados Otras cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la actualización del cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, registro por las cuotas partes de pensiones por cobrar y por pagar.

Doctora
ANDREA LEGUIZAMÓN JIMÉNEZ
Profesional Externo
Fondo Pensional Territorial de Boyacá
Gobernación de Boyacá

Tunja - Boyacá

ANTECEDENTES

En consideración a la solicitud presentada por esa entidad en la comunicación 2018550002715-2 del 29 de junio de 2018 mediante la cual consulta:

Cuál es el tratamiento contable de la cuenta 251414-Cálculo actuarial cuotas partes de pensiones al momento de registrar la actualización del cálculo actuarial debido a que según la doctrina contable compilada a 29 de diciembre de 2017 al momento de causar las cuotas partes pensionales por pagar debe debitarse esta cuenta pero posteriormente no es claro que debe hacerse con este valor al final del periodo para que no quede con saldo de naturaleza débito.

Así mismo, surge la inquietud de que cuentas se deben utilizar para registrar contablemente en el Balance General cada uno de los sectores de salud, propósito general y educación referentes al cálculo actuarial del pasivo pensional del Departamento de Boyacá según lo reportado por el Ministerio de Hacienda.

CONSIDERACIONES

La Norma de Beneficios a los Empleados contenida en el Anexo de la Resolución N° 484 de 2017 a aplicar por las entidades de Gobierno, señala:

“5.4. Beneficios posempleo

5.4.1. Reconocimiento

27. Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la entidad.
28. 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

31. Los beneficios posempleo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posempleo e información histórica de utilización de los beneficios.
32. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años, considerando las variables e hipótesis demográficas y financieras relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial. En los años en los que no se realice la evaluación actuarial, el valor disponible del cálculo actuarial se actualizará financieramente, por lo menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial. Cuando, por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el CGC a aplicar por las entidades del ámbito de Gobierno incorporado al RCP mediante las Resoluciones 598 y 625 de 2017, describe las cuentas:

“2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES. Representa el valor de las obligaciones pensionales a cargo de la entidad relacionadas con sus empleados o extrabajadores. También incluye las obligaciones pensionales que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la entidad.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El menor valor del cálculo actuarial de pensiones por nuevas mediciones.
- 2- El valor del pago de las obligaciones pensionales.
- 3- El valor de la cuota parte del bono pensional emitido.
- 4- El valor del pago de indemnizaciones sustitutivas. 5- El valor de las obligaciones pensionales trasladadas a otra entidad.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de las obligaciones pensionales asumidas. 2- El mayor valor del cálculo actuarial de pensiones a cargo de la entidad. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Las obligaciones pensionales de la entidad responsable del pasivo pensional se miden por el valor del cálculo actuarial el cual, a partir de la implementación del Marco normativo para las entidades de Gobierno se registra, según corresponda, en las subcuentas 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones, 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, con base en la información que el Fonpet suministra a las entidades territoriales.

Cuando por la variación de los cálculos actuariales la entidad debe reconocer su aumento o disminución, afectará las subcuentas arriba indicadas contra la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

Ahora bien, cuando la entidad responsable del pasivo pensional cancela la pensión al beneficiario y otra entidad aporta la cuota parte, registrará la causación de la nómina mediante un débito en la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO PENSIONES, por el valor que le corresponde pagar a la entidad responsable, débito a la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor de la cuota parte que debe cancelar otra entidad, con crédito a la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO PENSIONES, la cual se cancelará con el giro.

Al recaudar las cuotas partes de pensiones registra un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

En el caso en que la entidad responsable del pasivo pensional debe pagar el valor de la cuota parte a otra entidad causa la obligación, debitando la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones y acreditando la subcuenta 251405-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO PENSIONES, la cual se cancela con el giro.

Según puede apreciarse, es necesario registrar la obligación por concepto del cálculo actuarial de cuotas partes de la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, a fin de que evitar que se presente un saldo débito al reconocer la obligación por las cuotas partes a cancelar a otras entidades.

En relación con el reconocimiento de los cálculos actuariales por las entidades responsables del pasivo pensional, con independencia del sector en el cual haya prestado sus servicios el beneficiario, la obligación debe reconocerse en las subcuentas 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones, 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

CONCEPTO No. 20182000034821 DEL 12-07-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Obligaciones pensionales de Cajanal y Capresub en la UGPP Nómina de pensionados de Capresub que asume la Superintendencia Financiera

Doctora

SANDRA FORERO CASTILLO

Subdirectora Financiera

Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales (UGPP)

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550002264-2, del 25 de mayo de 2018, mediante la cual solicita revisar la contabilización propuesta en el “Proyecto de Procedimiento para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, en las entidades responsables del Pasivo Pensional”, en el cual se prevé que el cálculo actuarial de los fondos de reservas debe ser reconocido como pasivo en la situación financiera de la Unidad y, de este modo, reiterar el concepto CGN No. 20162000017311 del 27 de junio de 2016, en el sentido de registrar, en cuentas de orden contingentes, los cálculos actuariales de las nóminas de pensionados de CAJANAL y CAPRESUB, cuya función de administración asumió la UGPP.

Adicionalmente, a partir de la base legal que aporta, solicita establecer el procedimiento contable para el registro de las nóminas de pensionados de CAPRESUB que asume la Superintendencia Financiera.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 6. Funciones del Decreto 575 de 2013, por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) y se dictan las funciones de sus dependencias, indica: “La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) cumplirá con las siguientes funciones:

1. Efectuar el reconocimiento de los derechos pensionales y prestaciones económicas a cargo de las administradoras exclusivas de servidores públicos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida del orden nacional, causados hasta su cesación de actividades como administradoras.

(...)

3. Administrar los derechos y prestaciones que reconocieron las administradoras exclusivas de servidores públicos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida del orden nacional y los que reconozca la Unidad. (...)” (Subrayado fuera de texto).

De igual forma, el Decreto 1222 de 2013, por el cual se asignan unas competencias y se dictan unas disposiciones para el cierre del proceso liquidatorio de la Caja Nacional de Previsión Social CAJANAL EICE en Liquidación, en su artículo 4. Aportes pensionales, establece: “La Caja Nacional de Previsión Social CAJANAL EICE en Liquidación continuará desarrollando las actividades necesarias para la depuración contable, solución de conflictos de afiliación y determinación de obligaciones causadas por concepto de aportes pensionales, hasta el cierre del proceso liquidatorio, al término del cual las trasladará en el estado en que se encuentren a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social UGPP, entidad que las asumirá con fundamento en sus funciones legales” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Decreto 2398 de 2003, por el cual se suprime la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria y se ordena su liquidación, en su artículo 18. Reconocimiento de pensiones, señala: “La Superintendencia Bancaria de Colombia continuará reconociendo las pensiones y las cuotas partes que correspondían a la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria, Capresub. Para este fin, la Superintendencia podrá celebrar convenios con otras entidades, que tengan experiencia en la administración del mismo régimen.

La Superintendencia Bancaria de Colombia reconocerá las pensiones de los ex afiliados a la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria, Capresub, que completaron los requisitos legales para adquirir este derecho a cargo de la Caja o a quienes habiendo cumplido el tiempo de cotización cumplan la edad requerida para tener dicho derecho y no se encuentren afiliados a una administradora de pensiones.

(...)

La Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria, Capresub, en Liquidación, deberá seguir cumpliendo con el pago de pensiones mientras se surten los trámites pertinentes para que el Fondo de Pensiones Públicas del nivel nacional, Fopep, asuma dicha función. Así mismo, continuará reconociendo las pensiones y las cuotas partes que le correspondían, hasta cuando la Superintendencia Bancaria de Colombia, reciba a satisfacción la información correspondiente.

Mientras la Superintendencia Bancaria de Colombia asume el reconocimiento, esta entidad seguirá pagando un porcentaje de la nómina mensual de los pensionados de la Superintendencia, para sufragar los gastos de administración.

Será responsabilidad de la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria, Capresub, en Liquidación, el reporte de novedades de la nómina general de pensionados de conformidad con lo establecido en el contrato de administración del Fondo de Pensiones Públicas del nivel nacional, Fopep, hasta cuando la Superintendencia Bancaria de Colombia, asuma el reconocimiento de las pensiones conforme a lo establecido en el presente artículo”.

Posteriormente, el Decreto 1212 de 2014, por el cual se establecen reglas y se asignan competencias para la asunción de la función pensional de la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria - CAPRESUB por parte de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) y el pago a través del Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional (FOPEP), en su artículo 1. Asignación de la función pensional, indica: “A partir del 1° de julio de 2014, las competencias asignadas a la Superintendencia Financiera de Colombia mediante los artículos 18 y 19 del Decreto 2398 de 2003, en relación con la función pensional de la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria-CAPRESUB, serán asumidas por la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, 'UGPP'.

La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social -UGPP, deberá recibir la información correspondiente y en el mismo mes se efectuará el respectivo pago a través del Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional-FOPEP.

La Superintendencia Financiera de Colombia entregará un archivo plano con todos los datos necesarios donde se encuentre la nómina de pensionados, a la entidad administradora de los recursos del Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional, FOPEP, por lo menos con una antelación de quince (15) días calendario a la fecha en que se autorice el traslado al Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional, FOPEP, por parte del Consejo Asesor, y una vez se haya aprobado el correspondiente cálculo actuarial. Dichos archivos deberán ser actualizados para la fecha en la cual se empiecen a realizar los pagos por parte del Fondo” (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el artículo 2. Financiación en el pago de las obligaciones pensionales del Decreto 1212 de 2014, establece: “De conformidad con lo establecido en el artículo 22 del Decreto 2398 de 2003, para el pago de la nómina de pensionados de la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria -CAPRESUB -hoy Superintendencia Financiera de Colombia, la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) determinará con la liquidación de cada pago el valor de la mesada de cada uno de los pensionados con el fin de que el Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional (FOPEP) genere una cuenta de cobro a la Superintendencia Financiera de Colombia.

La Superintendencia Financiera de Colombia transferirá a la Dirección del Tesoro Nacional - Fondo de Pensiones Públicas de Nivel Nacional -FOPEP, los recursos necesarios para respaldar dicha obligación, incluida la comisión fiduciaria del pago” (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el artículo 3. Traslado de reservas del Decreto 1212 de 2014, modificado por el Decreto 2713 de 2014, señala: “La Superintendencia Financiera de Colombia trasladará a más tardar el 31 de diciembre de 2014, los recursos líquidos de las reservas pensionales constituidas por la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria -CAPRESUB, que tenga a la fecha de traslado en su poder al Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional-Cuenta Fondo de Reservas para Bonos Pensionales para el pago de los correspondientes bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales. Los recursos representados en títulos valores se trasladarán a precios de mercado valorados conforme con el procedimiento establecido por la Contaduría General de la Nación.

Los activos diferentes de los recursos líquidos, serán administrados por la Superintendencia Financiera de Colombia y una vez se consiga su liquidez serán trasladados al Ministerio de Hacienda y Crédito Público-Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional-Cuenta Fondo de Reservas para Bonos Pensionales.

Parágrafo. 1°. La Superintendencia Financiera de Colombia deberá seguir recaudando el valor de las cuotas de fiscalización que ha venido cobrando con el fin de obtener la financiación total del pasivo pensional.

Parágrafo. 2°. En caso de establecerse, de conformidad con el cálculo actuarial aprobado, que los recursos trasladados al Ministerio de Hacienda y Crédito Público -Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional-Cuenta Fondo de Reservas para Bonos Pensionales, exceden el valor de la obligación por bonos pensionales, dicho excedente será trasladado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público -Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional -Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional -FOPEP, para el pago de las mesadas pensionales. En todo caso la financiación para el pago de las pensiones continuará realizándose en los términos del artículo 2 del presente decreto” (Subrayado fuera de texto).

De igual forma, el artículo 10. Reconocimiento y Revelación Contable del Pasivo Pensional del Decreto 1212 de 2014, indica: “Corresponderá a la Superintendencia Financiera de Colombia reconocer y revelar contablemente el pasivo pensional asociado a la extinta Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria hoy Superintendencia Financiera de Colombia CAPRESUB, de conformidad con los procedimientos contables que la Contaduría General de la Nación establezca para tal efecto hasta la fecha en que se trasladen las reservas de que trata el artículo 3° del presente decreto.

Una vez se hayan trasladado las reservas al Ministerio de Hacienda y Crédito Público Dirección General del Tesoro Nacional -Cuenta Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional -FOPEP, la responsabilidad de reconocer y revelar contablemente el pasivo corresponderá a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social-UGPP”. (Subrayado fuera de texto).

Con respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno define pasivo como: “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” (Subrayado fuera de texto).

A su vez, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno indican que entre los beneficios posempleo se incluyen:

- 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; y
- b. otros beneficios posteriores al empleo como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa”.

Así mismo, señalan: “El plan de activos para beneficios posempleo estará conformado por los recursos que estén destinados exclusivamente para la atención de las obligaciones posempleo y no puedan destinarse a otro uso, salvo que se haya extinguido el pasivo o esté completamente financiado”.

Por su parte, el Instructivo de transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece: “cuando la entidad, en su calidad de responsable del pasivo pensional, deba reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un pasivo por sus obligaciones y los activos que financien dichos beneficios”.

CONCLUSIONES

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

1. Tratamiento contable de las obligaciones pensionales de Cajanal y Capresub en la UGPP:

Atendiendo los conceptos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, expedido por la CGN con la Resolución No. 533 de 2015, las obligaciones pensionales de las liquidadas Cajanal y Capresub se constituyen en obligaciones legalmente vinculantes que surgieron de la consolidación y reconocimiento de los derechos pensionales de los extrabajadores del Estado a medida que se prestaban servicios laborales y se cumplían requisitos y condiciones para ser beneficiarios. En ese sentido, la probabilidad de que se efectúen los pagos destinados a cancelar estas obligaciones pensionales es alta, pues no existe incertidumbre en la salida de recursos para su liquidación.

Así mismo, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes y una vez finalizados los procesos liquidatorios de cada una de las cajas, la UGPP recibió los aplicativos y la información necesaria para la estimación del cálculo actuarial de las nóminas de Cajanal y Capresub. De esta forma, se cuenta con la información para realizar una medición fiable de las respectivas obligaciones pensionales. De manera que, la existencia de una estimación fiable, junto con la presencia de una obligación presente y una probabilidad de salida de recursos, señala que el tratamiento contable de las obligaciones pensionales de Cajanal y Capresub cumple con las condiciones para sean reconocidas como pasivo.

En ese sentido, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes y en cumplimiento de las funciones por las cuales fue creada la UGPP, el cálculo actuarial de la liquidada Cajanal pasa a ser asumido por dicha Unidad a través de un mandato legal. De forma que, es esta última quien actualmente tiene a su cargo la función pensional de reconocimiento de los derechos pensionales de quienes se encontraban afiliados a la extinta Cajanal y, por lo tanto, le corresponde reconocer en su información financiera, como pasivo, el cálculo actuarial correspondiente.

Ahora bien, en relación con el pasivo pensional asociado a la extinta Capresub, el artículo 10 del Decreto 1212 de 2014 señala que la UGPP asumirá su reconocimiento y revelación una vez la Superintendencia Financiera de Colombia (SFC) traslade los recursos de las reservas pensionales constituidas por Capresub, una vez se consiga su liquidez, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP). En ese sentido y bajo el entendido que dichos recursos fueron trasladados en el marco de lo señalado anteriormente, la entidad responsable del pasivo pensional es la UGPP y, por lo tanto, le corresponde reconocer contablemente el cálculo actuarial de Capresub.

De esta forma, teniendo en cuenta que a partir del 01 de enero de 2018 inició el periodo de aplicación del Marco Normativo que aplica para Entidades de Gobierno, la UGPP deberá registrar los cálculos actuariales mencionados anteriormente, mediante un débito en la subcuenta 314516-Beneficios a empleados de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

2. Financiación de la nómina de pensionados de Capresub que asume la UGPP

De acuerdo con la Norma de Beneficios a los Empleados, contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, los recursos que estén destinados exclusivamente para la atención de las obligaciones posempleo y que no puedan destinarse a otro uso, salvo que se haya extinguido el pasivo o esté completamente financiado, serán reconocidos por parte de las entidades responsables del pasivo pensional como parte de su plan de activos para beneficios posempleo.

En consecuencia, la UGPP, como responsable del pasivo pensional de la liquidada Capresub, registrará en su contabilidad como plan de activos para beneficios posempleo los recursos que, en cumplimiento del artículo 3 del Decreto 1212 de 2014, haya traslado la SFC al Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional (Fopep) para el pago de las mesadas pensionales de la liquidada Capresub. Posteriormente, a medida que dichos recursos se ejecuten para cancelar obligaciones pensionales se irá debitando la cuenta que corresponda de la cuenta

2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Ahora bien, de acuerdo con lo señalado en el artículo 2 del Decreto 1212 de 2014, la SFC transferirá al Fopep los recursos necesarios para respaldar el pago de la nómina de pensionados de Capresub a medida que la UGPP liquide el valor de la mesada de cada uno de los pensionados. En consecuencia, la UGPP debe reconocer en su contabilidad un derecho a cobrar a la SFC, el cual hará parte del plan de activos destinado a financiar el pasivo pensional asumido, y la SFC deberá reconocer una provisión que indique la obligación que tiene de financiar las obligaciones pensionales de Capresub. Tanto el valor de la provisión como el derecho a cobrar asociados se medirán con base en el cálculo actuarial.

En ese sentido, bajo el entendido de que a partir del 01 de enero de 2018 inició el periodo de aplicación del Marco Normativo que aplica para Entidades de Gobierno, la UGPP deberá registrar el derecho a cobrar mencionado anteriormente, mediante un débito en la subcuenta 190407-Otros activos de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y un crédito en la subcuenta 314512-Otros activos de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN. Posteriormente, cuando el Fopep realice el pago de las mesadas pensionales, la UGPP debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 190407-Otros activos de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. En la siguiente actualización del CGC se evaluará la viabilidad de crear una subcuenta específica para este concepto en el plan de activos para beneficios posempleo.

Por su parte, la SFC deberá registrar la provisión mediante un débito en la subcuenta 314518-Provisiones de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN y un crédito en la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. Luego, cuando el Fopep genere la cuenta por cobrar a la SFC, esta última debitará la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Con posterioridad, se registrará el pago disminuyendo la cuenta por pagar. En la siguiente actualización del CGC se evaluará la viabilidad de crear una subcuenta específica para este concepto en las cuentas de provisiones y de cuentas por pagar.

CONCEPTO No. 20182000039331 DEL 08-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Registro contable del pago de la nómina de pensionados, la cual incluye pensionales patronales y cuotas partes de pensiones.

Doctora

OLGA LUCÍA GALLO CARDONA

Contadora

Alcaldía de El Peñol

El Peñol - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002723-2, del día 29 de junio de 2018, en la cual solicita el registro del pago de la nómina de pensionados, es decir pensiones patronales y cuotas partes pensionales, teniendo en cuenta que a la fecha el Municipio no ha hecho desahorro del Fonpet, aunque se encuentra adelantando los trámites, dado que aún no ha superado el 50% de la reserva actuarial.

Para ello anexa los registros de acuerdo a su interpretación, para ser revisados e indicar si son correctos o no.

“PAGO DE NÓMINA DE PENSIONADOS

- **PAGO:** se deben hacer dos procedimientos, como aún no se ha hecho la reserva actuarial se debe trasladar del banco a la cuenta 19040101, para reflejar el registro de los pagos en esta cuenta.

NÓMINA DE JUBILADOS Y CARGOS ADICIONALES

Paso 1: En el módulo contabilidad CAUSACIÓN

CUENTA	DESCRIPCIÓN	DÉBITOS	CRÉDITOS
25141001	Cálculo Actuarial de Pensiones Actuales	XXXXXX	
25140101	Pensiones de Jubilación Patronales		XXXXXX

Paso 2: En el módulo de contabilidad EL EGRESO del pago registrar el valor Cancelado.

CUENTA	DESCRIPCIÓN	DÉBITOS	CRÉDITOS
25140101	Pensiones de Jubilación Patronales	XXXXXX	

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1684

1110XXXX	Bancos		XXXXXX
19040101	Efectivo	XXXXXX	
19040101	Efectivo		XXXXXX

CUOTAS PARTES PENSIONALES

Paso 1: En el módulo contabilidad en el CAUSACIÓN.

CUENTA	DESCRIPCIÓN	DÉBITOS	CRÉDITOS
25141401	Cálculo Actuarial de Cuotas Partes de Pensiones Actuales	XXXXXX	
25140501	Cuotas Partes Pensionales		XXXXXX

Paso 2: En el módulo de contabilidad EL EGRESO del pago registrar el valor cancelado.

CUENTA	DESCRIPCIÓN	DÉBITOS	CRÉDITOS
25140501	Cuotas Partes Pensionales	XXXXXX	
1110XXXX	Bancos		XXXXXX
19040101	Efectivo	XXXXXX	
19040101	Efectivo		XXXXXX"

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, indica:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

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

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

6.1.2. 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. (...)

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; también pueden ser 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.

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.” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo II. Pasivos, señalan:

“5.4. Beneficios posempleo

5.4.1. Reconocimiento

27. Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la entidad.

28. 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; y

b) otros beneficios posteriores al empleo como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

29. Si la entidad, en su calidad de responsable del pasivo, debe reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un gasto o costo y 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 afectando el resultado del periodo.

30. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente. El plan de activos para beneficios posempleo estará conformado por los recursos que estén destinados exclusivamente para la atención de las obligaciones posempleo y no puedan destinarse a otro uso, salvo que se haya extinguido el pasivo o esté completamente financiado."
(Subrayado fuera de texto)

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

"1384 - OTRAS CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores. (...)

1904 - PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO

DESCRIPCIÓN

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:

- 1- El efectivo y equivalentes al efectivo.
- 2- El valor de las inversiones en títulos valores.
- 3- El valor de los recursos entregados en administración y los encargos fiduciarios constituidos.
- 4- El valor de las propiedades, planta y equipo y las propiedades de inversión.
- 5- El valor de los rendimientos obtenidos de las inversiones y los encargos fiduciarios.
- 6- El mayor valor del plan de activos generado por la medición a valor de mercado.

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. (...)

2514 - BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones pensionales a cargo de la entidad relacionadas con sus empleados o extrabajadores. También incluye las obligaciones pensionales que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la entidad.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El menor valor del cálculo actuarial de pensiones por nuevas mediciones.
- 2- El valor del pago de las obligaciones pensionales.
- 3- El valor de la cuota parte del bono pensional emitido.
- 4- El valor del pago de indemnizaciones sustitutivas.
- 5- El valor de las obligaciones pensionales trasladadas a otra entidad.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las obligaciones pensionales asumidas.
- 2- El mayor valor del cálculo actuarial de pensiones a cargo de la entidad. (...)

4808 - INGRESOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, el Municipio realizará el registro de las obligaciones de pensiones a su cargo de acuerdo a si corresponde a pensiones de jubilación patronales o cuotas partes de pensiones, de la siguiente manera:

Pensiones de jubilación patronales

El Municipio al actuar como entidad responsable del pasivo pensional, registrará la nómina de pensionados a su cargo mediante un débito en la subcuenta 251410 - Cálculo actuarial de pensiones actuales, de la cuenta 2514 - BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES, y un

crédito en la subcuenta 251401 - Pensiones de jubilación patronales, de la cuenta 2514 - BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

Una vez el Municipio efectúe el pago de la nómina de pensionados, debitará la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO o del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Cuotas partes de pensiones

Para reconocer las cuotas partes de pensiones se tomará en cuenta si estas corresponden a cuotas por cobrar o por pagar, para lo cual el registro se realizará como sigue:

En las cuotas partes de pensiones por cobrar a otras entidades, es decir que el responsable del pago del pasivo de la nómina de pensionados es el Municipio, este registrará por el valor correspondiente un débito en la subcuenta 138408 - Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 1384 - OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 480803 - Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 4808 - INGRESOS DIVERSOS, así mismo realizará el reconocimiento en la cuenta de beneficios a empleados debitando la subcuenta 251410 - Cálculo actuarial de pensiones actuales, de la cuenta 2514 - BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES, y acreditando la subcuenta 251401 - Pensiones de jubilación patronales, de la cuenta 2514 - BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

El recaudo de las cuotas partes pensionales se registrará debitando la subcuenta correspondiente del grupo 11 - EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, y acreditando la subcuenta 138408 - Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 1384 - OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Cuando el Municipio realice el pago de la nómina de pensionados relacionados a cuotas partes de pensiones por cobrar, debitará la subcuenta 251401 - Pensiones de jubilación patronales, de la cuenta 2514 - BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1904 - PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO o del grupo 11 - EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

En relación a las cuotas partes de pensiones por pagar, donde el responsable del pago del pasivo pensional son otras entidades públicas, el Municipio las registrará mediante un débito en la subcuenta 251414 - Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2514 - BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES, y un crédito en la subcuenta 251405 - Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2514 - BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

El reconocimiento del giro de los recursos por parte del Municipio se registra con un débito en la subcuenta 251405 - Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2514 - BENEFICIOS

POSEMPLEO - PENSIONES, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1904 - PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO o del grupo 11 - EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

En el caso de los recursos solicitados por parte del Municipio al Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales (Fonpet), serán reconocidos una vez sea efectuado el desembolso de los mismos al Municipio, realizando la reclasificación entre las subcuentas correspondientes de la cuenta 1904 - PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

CONCEPTO No. 20182000039811 DEL 15-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios posempleo-pensiones Ganancias o pérdida por planes de beneficios a empleados Plan de activos para beneficios posempleo
	SUBTEMAS	Registro del cálculo actuarial de pensiones segun la información disponible en Fonpet Registro de los rendimientos generados en los recursos administrados por el Fonpet

Doctora
SANDRA URBANO MORENO
Contadora
Municipio El Tablón de Gómez - Nariño
Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550003049-2 del 27 de julio de 2018, mediante la cual consulta el procedimiento contable para registrar los valores relacionados con el pasivo pensional y los rendimientos informados por el Fonpet.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

El Anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las Normas de contabilidad aplicables a las Entidades de Gobierno, en la Norma de Beneficios a los empleados señala:

“5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. 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.”

Ahora bien, para el registro de los pasivos pensionales aplica de la Norma de Beneficios a los empleados el aparte relacionado con Beneficios posempleo, que señala:

“5.4. Beneficios posempleo

5.4.1. Reconocimiento

27. Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la entidad.
28. 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; y (...)
30. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente. El plan de activos para beneficios posempleo estará conformado por los recursos que estén destinados exclusivamente para la atención de las obligaciones posempleo y no puedan destinarse a otro uso, salvo que se haya extinguido el pasivo o esté completamente financiado.

5.4.2. Medición

32. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años, considerando las variables e hipótesis demográficas y financieras relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial. En los años en los que no se realice la evaluación actuarial, el valor disponible del cálculo actuarial se actualizará financieramente, por lo menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial. Cuando, por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial. (Subrayados fuera de texto)

5.4.3. Presentación

36. El valor reconocido como un pasivo por beneficios posempleo se presentará como el valor total neto resultante de deducir, al valor presente de la obligación por beneficios definidos al final del periodo contable, el valor de mercado o el valor presente de los flujos de efectivo futuros de los activos, si los hubiera, destinados a cubrir directamente las obligaciones al final del periodo contable.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Para el reconocimiento del pasivo pensional, las entidades de Gobierno aplicarán la Norma de Beneficios a los empleados-Beneficios posempleo contenida en el Anexo de la Resolución N° 484 de 2017, el cual se medirá por el cálculo actuarial que corresponde al valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin.

Para las entidades de Gobierno, la mencionada Norma señala que cuando por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial, de manera que siendo el Fonpet la entidad encargada de realizar el cálculo actuarial a las entidades territoriales responsables del pasivo pensional, con la información suministrada del valor del cálculo actuarial a cargo, el Municipio reconocerá el mayor o menor valor del cálculo inicialmente registrado, afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y como contrapartida la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

Es del caso mencionar que en la conformación de los saldos iniciales a 1° de enero de 2018, la entidad debió aplicar el Instructivo N° 002 de 2015, según el cual las subcuentas de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES se cancelan contra la subcuenta 314516-Beneficios a empleados de la cuenta 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, además de registrar el valor del cálculo actuarial, que presentaba a esa fecha, en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

De otra parte, la información que presenta el Fonpet a favor de la entidad, relacionada con el valor de los aportes entregados a dicho Fondo con destino al pago del pasivo pensional, deberá reconocerse en la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, en la cual igualmente se registran los rendimientos generados por los recursos allí depositados, afectando la subcuenta 480232- Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Además, acorde con lo dispuesto en la Norma aquí expuesta, el valor del pasivo por beneficios posempleo que se presenta en el Estado de situación financiera, corresponde al valor neto resultante de deducir al saldo del pasivo pensional el valor de los activos destinados a cubrir directamente las obligaciones al final del período contable, explicando en la Nota respectiva el componente del saldo.

CONCEPTO No. 20182000041851 DEL 27-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Cuotas partes activas y pasivas

Doctor
JOHN FREDY RODRIGUEZ
Subdirección Financiera
Ministerio de Tecnologías de la Información y Comunicaciones (Mintic)
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550002831-2, del 11 de julio de 2018, mediante la cual solicita concepto sobre la contabilización que el Mintic debe realizar para “la causación y el Recaudo de las cuotas partes pensionales activas y pasivas, que los patrimonios autónomos de Remanentes Causan y Recaudan”; lo anterior, de acuerdo con lo establecido en el Marco Normativo para entidades de Gobierno.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 5 del Decreto 3056 de 2013, por el cual se establecen lineamientos en materia de elaboración del cálculo actuarial, reconocimiento y revelación contable del pasivo pensional y se dictan otras disposiciones, establece: “Reconocimiento y revelación contable del pasivo pensional. La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social-UGPP deberá reconocer y revelar en su información financiera el valor correspondiente al pasivo pensional de la nómina de pensionados de la liquidada CAJANAL, así como el pasivo pensional, excepto el de bonos pensionales y cuotas partes que no estén a su cargo, de las entidades públicas del orden nacional, cuya función de reconocimiento y administración de nómina pensional haya sido asumida por dicha entidad, teniendo en cuenta las disposiciones que para el efecto emita la Contaduría General de la Nación” (subrayado fuera de texto).

El artículo 8 del Decreto 3056 de 2013, por el cual se establecen lineamientos en materia de elaboración del cálculo actuarial, reconocimiento y revelación contable del pasivo pensional y se dictan otras disposiciones, señala: “Reconocimiento Contable Cuotas partes pasivas y activas. La gestión y revelación de las cuentas por pagar o por cobrar originadas por las cuotas partes pensionales pasivas o activas, reconocidas con anterioridad a la fecha de traslado de cada una de las entidades a la Unidad de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social - UGPP, estarán a cargo del ministerio del ramo al que estuviera adscrita o vinculada la entidad empleadora o administradora o por la entidad que las venia asumiendo, según sea el caso o según lo determine el Gobierno Nacional; las que se generen con posterioridad a la fecha de traslado de la función de reconocimiento, se gestionarán y se revelaran en la información financiera de la UGPP, teniendo en cuenta las disposiciones especiales que para el efecto emita la Contaduría General de la Nación”.

A su vez, el artículo 2.2.10.32.4 del Decreto 1833 de 2016, por medio del cual se compilan las normas del Sistema General de Pensiones (modificado por el artículo 1 del Decreto 1392 de 2018), indica: “Cuotas partes pensionales. La administración de las cuotas partes pensionales por cobrar y por pagar, reconocidas con anterioridad a la fecha de traslado de

la función pensional de cada una de las Teleasociadas de que trata el presente capítulo y de Telecom, estará a cargo del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones o a quien este designe para tal fin.

Las cuotas partes pensionales por cobrar y por pagar, reconocidas con posterioridad a la fecha de traslado a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP), serán administradas por esta Unidad.

PARÁGRAFO. El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones o quien este delegue, realizará la gestión de cobro de las cuotas partes pensionales y el recaudo se hará a través de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

El pago de las cuotas partes pensionales a las entidades acreedoras, se hará con cargo al presupuesto del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno define pasivo como: “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”.

A su vez, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno indican que entre los beneficios posempleo se incluyen: “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; (...)”

De igual forma, el Instructivo de transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece: “cuando la entidad, en su calidad de responsable del pasivo pensional, deba reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un pasivo por sus obligaciones y los activos que financien dichos beneficios”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, le corresponde al Mintic registrar las cuotas partes de pensiones, activas y pasivas, que hayan sido reconocidas con anterioridad

a la fecha de traslado de la función pensional de cada una de las Teleasociadas y de Telecom, de la siguiente forma:

3. Cuotas partes activas

Teniendo en cuenta que la UGPP tiene registrado el cálculo actuarial de pensiones, el Mintic registrará las cuotas partes por cobrar mencionadas anteriormente mediante un débito en la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480803-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Con posterioridad, cuando se efectúe el recaudo, a través de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (DGCPTN), el Mintic registrará un débito en la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y un crédito en la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. Por su parte, el DGCPTN registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y un crédito en la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE

4. Cuotas partes pasivas:

En caso de que el Mintic no haya registrado a la fecha de transición el correspondiente cálculo actuarial de cuotas partes por pagar, tendrá que corregir esa omisión, en la fecha de transición, mediante un débito en la subcuenta 314516-Beneficios a empleados de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN y un crédito en la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

Las cuotas partes de pensiones por pagar que se hacen exigibles se registrarán mediante un débito en la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones y un crédito en la subcuenta 251405-Cuotas partes de pensiones, ambas de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES. Posteriormente, con el giro de los recursos, el Mintic registrará un débito en la subcuenta 251405-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y un crédito en la subcuenta 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Por su parte, la DGCPTN debitará la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

CONCEPTO No. 20182000076411 DEL 26-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Ganancias o pérdidas por planes de beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Información requerida para la actualización de los cálculos actuariales.

Doctora
 LUZ AYDE CORREA AGUIRRE
 Directora de Contabilidad
 Secretaría de Hacienda del Departamento de Antioquia
 Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550005011-2 del 14 de Diciembre de 2018, mediante la cual consulta: Con base en la información suministrada por el Ministerio de Hacienda y Crédito público-MHCP, relacionada con el valor del cálculo actuarial del Departamento, esta no se encuentra discriminada en los conceptos de bonos pensionales, cuotas partes pensionales y pensiones actuales, como tampoco identifica los conceptos de costo de servicio presente, costo por servicios pasados a que se refiere la Norma de Beneficios a empleados para la medición de los Beneficios posempleo.

La entidad presentó solicitud sobre el particular al MHCP sin obtener respuesta. Por lo anotado solicita el procedimiento contable para actualizar el cálculo actuarial, con el fin de evitar incumplimientos en la normativa contable y de carácter disciplinario ante los entes de control por no actualizar adecuadamente un rubro tan significativo como el cálculo actuarial.

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

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual aplicable a las entidades de Gobierno se refiere a los elementos de los estados financieros y define el Pasivo como, “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. (...)

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.”

Por su parte, el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en la Norma relacionada con los Beneficios a los empleados- Beneficios posempleo, señala:

“5.4.1. Reconocimiento

27. Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la entidad.

28. 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; (...)

29. Si la entidad, en su calidad de responsable del pasivo, debe reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un gasto o costo y 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 afectando el resultado del periodo.

30. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente. El plan de activos para beneficios posempleo estará conformado por los recursos que estén destinados exclusivamente para la atención de las obligaciones posempleo y no puedan destinarse a otro uso, salvo que se haya extinguido el pasivo o esté completamente financiado.

5.4.2. Medición

31. Los beneficios posempleo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las

obligaciones. Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posempleo e información histórica de utilización de los beneficios.

32. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años, considerando las variables e hipótesis demográficas y financieras relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial. En los años en los que no se realice la evaluación actuarial, el valor disponible del cálculo actuarial se actualizará financieramente, por lo menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial. Cuando, por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.
33. La entidad determinará el valor de mercado o el valor presente de los flujos de efectivo futuros de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable. Cuando el activo se mida al valor presente de los flujos futuros, se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes tanto al valor temporal del dinero como a los riesgos específicos del activo.
34. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo por servicios pasados, el interés sobre el pasivo y el interés sobre los activos del plan de beneficios afectarán el gasto o el ingreso en el resultado del periodo según corresponda. Por su parte, las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios (excluyendo el valor del interés sobre el activo) afectarán el patrimonio.
35. El costo por el servicio presente es el incremento en el valor presente de la obligación por beneficios a los empleados que procede de servicios prestados por los empleados durante el periodo. El costo por servicios pasados es el cambio en el valor presente de la obligación por servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, el cual se origina en una modificación de los beneficios otorgados a los empleados. El interés sobre el pasivo y sobre el activo, corresponde al cambio que estos experimentan por el paso del tiempo. Las ganancias y pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales. El rendimiento de los activos del plan

corresponde a los ingresos que provienen de los mismos, así como las ganancias o pérdidas realizadas o no realizadas que estos generen, menos los costos de gestión de los activos del plan y el valor incluido en el interés sobre el activo.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

El pasivo pensional a cargo de la entidad responsable, debe presentarse en la contabilidad atendiendo a la clasificación señalada en el CGC, que corresponde al Cálculo actuarial de pensiones actuales, Cálculo actuarial de pensiones futuras, y Cálculo actuarial de cuotas partes. El MHCP-Pasivocol es la entidad que administra la información y los recursos del pasivo pensional de las entidades territoriales a través del Fonpet según lo dispuesto en la Ley 549 de 1999.

Para la producción de la información requerida para la actualización de los cálculos actuariales, las entidades territoriales deben verificar si los datos entregados son suficientes para que el Pasivocol calcule y actualice los cálculos actuariales y pueda proveer la información requerida para su registro, considerando que:

El valor del pasivo relacionado con los beneficiarios que conforma la nómina de pensionados, corresponde al cálculo actuarial de pensiones actuales.

La proyección financiera de los bonos pensionales aprobados pero no emitidos, comprende el valor a registrar como cálculo actuarial de pensiones futuras.

El cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones hacen referencia al valor de la porción de la pensión asumida cuando la entidad es responsable y traslada los recursos de la cuota parte a la entidad que cancela el valor total de la mesada pensional.

Ahora, con respecto a la medición, es pertinente señalar que a la fecha de transición, 1° de enero de 2018 debió amortizarse la totalidad del cálculo actuarial conforme a lo indicado en el Instructivo 002 de 2015.

En relación con el costo por servicio presente, este hace referencia a que la entidad como responsable del pasivo, reconocerá un gasto o costo y un pasivo en el período cuando la entidad consume el beneficio económico o el potencial de servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados prestados en el mismo período. Por este concepto, si la entidad es responsable únicamente por pasivos pensionales causados antes de la expedición de la Ley 100 de 1993, en adelante el resultado del período no se afectará

por costos del servicio presente, en el entendido que la entidad no causa pasivos pensionales de funcionarios activos.

El costo por el servicio pasado se origina en la variación de las condiciones para otorgar las pensiones, por ejemplo que cambia la edad de pensión, el valor base de liquidación.

El interés sobre el pasivo corresponde a la actualización financiera realizada sobre el valor del cálculo actuarial del año anterior por la tasa de descuento, la cual debe suministrar el Pasivocol que es la entidad que realiza la actualización del cálculo actuarial.

Por lo anterior, corresponde a la entidad confrontar la información suministrada por el Pasivocol con los conceptos contables a reconocer y realizar las actualizaciones pertinentes, anotando que la actualización del cálculo actuarial afectará el Patrimonio en la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

CONCEPTO No. 20182300062521 DEL 05-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ganancias o pérdidas por planes de beneficios a empleados Plan de activos para beneficios posempleo
	SUBTEMAS	Registro de los rendimientos generados en los recursos administrados por el Fonpet.

Doctora

SANDRA URBANO MORENO

Contadora

Municipio El Tablón de Gómez - Nariño

ANTECEDENTES

Con el presente me permito dar alcance a la comunicación con radicado CGN N° 2018200003981-1 del 15 de agosto de 2018, con el objeto de modificar el registro contable de los rendimientos del FONPET, así como la subcuenta en la cual deben presentarse los recursos que las entidades territoriales tienen en el Fonpet destinados al pago del pasivo pensional.

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas aprobado para las entidades de Gobierno por la Resolución 620 de 2015 describe la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, como:” Representa el valor acumulado de las variaciones, tanto positivas como negativas, de las obligaciones por beneficios posempleo que se originan en las ganancias y pérdidas actuariales. También incluye el rendimiento de los activos del plan de beneficios

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El mayor valor del cálculo actuarial.
- 2- El menor valor de los activos.
- 3- El valor acumulado de las ganancias cuando se liquide la obligación.

SE ACREDITA CON:

- 1- El menor valor del cálculo actuarial.
- 2- El valor del rendimiento de los activos.
- 3- El valor acumulado de las pérdidas cuando se liquide la obligación.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

La información que presenta el Fonpet a favor de la entidad, relacionada con el valor de los aportes entregados a dicho Fondo con destino al pago del pasivo pensional, deberá reconocerse en la subcuenta 190404-Encargos fiduciarios de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, en la cual igualmente se registran los rendimientos generados por los recursos allí depositados afectando como contrapartida en este último caso la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas por actualización de los activos del plan de beneficios posempleo de la cuenta GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación:

Concepto No. 20182000002781 del 09-02-2018

20182000003521 del 13-02-2018

20182000020561 del 16-03-2018
 20182000024401 del 20-04-2018
 20182000026441 del 04-05-2018
 20182000027531 del 17-05-2018
 20182000033151 del 29-06-2018
 20182000033391 del 29-06-2018
 20182000034141 del 10-07-2018
 20182000046351 del 13-09-2018
 20182000059271 del 19-11-2018

5.14 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

5.15 PROVISIONES

CONCEPTO No. 20182000003951 DEL 15-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Provisiones Pasivos Contingentes
	SUBTEMAS	Reconocimiento de provisiones por el pago de Intereses, Costas y Agencias en Derecho en procesos judiciales Reconocimiento de las demandas por nulidad de actos administrativos que no generan desembolso de recursos.

Doctora

SANDRA FORERO CASTILLO

Subdirectora Financiera

Unidad de Gestión Pensional y Protección Parafiscal - UGPP

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017550005077-2 del 17 de noviembre de 2017, mediante la cual consulta, en relación con los procesos de Defensa Judicial que la UGPP debe adelantar y que corresponden a:

a. Defensa Judicial de Parafiscales, encaminada a la defensa de la legalidad de las actuaciones en donde la pretensión del demandante es la nulidad de los actos administrativos emitidos que le imponen sanciones y/o liquidaciones oficiales y en el evento que el fallo sea en contra de la Unidad no implican erogación económica.

b. Defensa Judicial Pensional en donde la pretensión del demandante es la nulidad y restablecimiento del derecho que pueden generar erogaciones económicas a cargo del Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional - FOPEP en lo relacionado con las prestaciones económicas derivadas del Sistema General de Pensiones y a la UGPP le corresponde el pago de intereses, Costas y Agencias en Derecho.

1. Como resultado de la evaluación del riesgo, ¿es necesario reconocer un pasivo estimado por intereses, costas y agencias en derecho derivado de la defensa judicial pasiva pensional?

2. Como resultado de la evaluación de riesgo, ¿es necesario reconocer un pasivo estimado derivada de la defensa judicial Parafiscal aunque la pérdida del proceso no signifique una erogación económica para la entidad?

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual contenido en la Resolución 533 de 2015 que aplica a las Entidades de Gobierno, señala:

“3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

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 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.”

Así mismo, para que la información financiera pueda ser útil deberá atender a las características cualitativas de la información de Relevancia y Representación fiel definidos como:

“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. (Subrayados fuera de texto)

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.(...)”

De otra parte, esta misma normatividad define los elementos que se relacionan directamente con la medida de la situación financiera como son los activos, los pasivos y el patrimonio y los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero como son los ingresos, los gastos y los costos, es así como en relación con los pasivos indica:

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. (...)

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. (...)

6.2.2. 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. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el anexo de la Resolución 484 de 2017 contiene las Normas aplicables a las entidades de Gobierno la cual en el Capítulo II PASIVOS, señala:

“6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la

entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

2. 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.
3. En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considerará que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.
4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.
5. Las provisiones pueden tener origen en obligaciones legales o en obligaciones implícitas. Una obligación legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal, mientras que una obligación implícita es aquella que asume 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. (...)
8. En caso de que la entidad espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, el derecho a cobrar tal reembolso se reconocerá como una cuenta por cobrar y como ingreso en el resultado del periodo cuando sea prácticamente segura su recepción. El valor reconocido para el activo no excederá el valor de la provisión. En el estado de resultados, el gasto relacionado con la provisión podrá ser objeto de presentación como una partida neta del valor reconocido como reembolso a recibir. (...)

15. Las provisiones se reconocerán como un pasivo y un gasto en el resultado del periodo. (...)
16. Las provisiones se reclasificarán al pasivo que corresponda cuando ya no exista incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

6.2. Medición inicial

17. 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.
18. 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.
19. Las incertidumbres que rodean el valor a reconocer como provisión se tratan de diferentes formas, atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso. En caso de que la provisión que se esté midiendo se refiera a una población importante de casos individuales, la obligación presente se estimará aplicando el método estadístico del Valor Esperado, el cual consiste en promediar todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. Cuando exista un rango de desenlaces posibles con la misma probabilidad, la entidad utilizará el valor medio del intervalo para estimar la provisión.
20. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo resulte significativo, el valor de la provisión será el valor presente de los valores que se espera sean requeridos para liquidar la obligación. La tasa de descuento utilizada para este cálculo será la que refleje las evaluaciones actuales de mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente. En todo caso, la tasa de descuento no deberá reflejar los riesgos que ya hayan sido objeto de ajuste en las estimaciones de los flujos de efectivo futuros relacionados con la provisión.

6.3. Medición posterior

24. Las provisiones se revisarán como mínimo al final del periodo contable o cuando se tenga evidencia de que el valor ha cambiado sustancialmente, y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible.
25. Cuando el valor de la provisión se calcule como el valor presente de la obligación, el valor de esta se aumentará en cada periodo para reflejar el valor del dinero en el tiempo. Tal aumento se reconocerá como gasto en el resultado del periodo. (...)

6.4. Revelaciones

28. Para cada tipo de provisión, la entidad revelará la siguiente información:
 2. la naturaleza del hecho que la origina;
 - b) una conciliación que muestre el valor en libros al inicio y al final del periodo; las adiciones realizadas durante el periodo, incluidos los ajustes procedentes de los cambios en la medición del valor descontado; los valores cargados contra la provisión durante el periodo; y los valores no utilizados que hayan sido objeto de liquidación o reversión en el periodo;
 - c) una descripción acerca de la naturaleza de la obligación contraída, así como del valor y fecha esperada de cualquier pago resultante;
 - d) una indicación acerca de las incertidumbres relativas al valor o a las fechas de salida de recursos; y
 - e) los criterios considerados para la estimación y el valor de cualquier reembolso esperado que esté asociado con la provisión constituida.” (Subrayados fuera de texto)

Además, hacemos referencia a la Norma de Pasivos Contingentes contenida en el Capítulo III ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES del Anexo a la Resolución 484 de 2017, el cual señala:

2. PASIVOS CONTINGENTES

2.1. Reconocimiento

1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada solo si llegan a ocurrir o si no llegan a ocurrir uno o más sucesos futuros inciertos que no estén enteramente bajo el control de la entidad. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.
2. Los pasivos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la salida de recursos sea probable y que se obtenga una medición fiable de la obligación, se procederá al reconocimiento del pasivo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

2.2. Revelaciones

3. La entidad revelará, para cada tipo de pasivo contingente, la siguiente información:
 - a) una descripción de la naturaleza del pasivo contingente;
 - b) una estimación de los efectos financieros, la indicación de las incertidumbres relacionadas con el valor o las fechas de salida de recursos y la posibilidad de cualquier reembolso; lo anterior, en la medida en que sea practicable obtener la información; y
 - c) el hecho de que sea impracticable revelar una o más de las informaciones contenidas en el literal b).
4. Adicionalmente, cuando sea posible realizar una medición, estos se registrarán en cuenta de orden acreedoras contingentes.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

La información financiera presentada por la entidad es útil cuando satisface las necesidades de los usuarios en la medida que para su preparación se han considerado las características cualitativas de Relevancia, en cuanto a la materialidad y Representación fiel porque los hechos económicos contenidos son completos y se exponen en forma neutral y libre de error significativo.

Ahora bien, la Norma de Provisiones determina que se reconocerán los pasivos a cargo de la entidad sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento y que para su reconocimiento deberá cumplir 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.

Igualmente, señala que estas obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas según se presenten las siguientes circunstancias:

Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión.

Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente.

Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.

Entonces, para los casos consultados:

1. Por los intereses, costas y agencias en derecho, derivados de la defensa judicial pensional, que como lo indican en la consulta, son obligaciones a cargo de la UGPP, es necesario analizar el nivel de riesgo durante el desarrollo del proceso judicial para identificar cuándo se presentan los diferentes eventos a que se refiere la norma, de manera que según la probabilidad de ocurrencia pueda clasificar la obligación como remota, posible o probable y en consecuencia incorporar o no la obligación a la contabilidad de la entidad.

En la medición inicial la provisión se registrará por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso a realizar, que como lo indica la norma se tomarán en cuenta las operaciones similares, la medición de los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, con el debido cuidado de no sobreestimar el pasivo y el gasto que por este

concepto afecta el resultado del período. Posteriormente se revisará el valor de las provisiones realizadas como mínimo al final del período contable o cuando se presente evidencia de que el valor ha cambiado sustancialmente afectando por las variaciones el resultado del periodo.

Además, es procedente mencionar que en el evento que la entidad realice el pago para cancelar la provisión y se espere el reembolso de un tercero, la entidad reconocerá una cuenta por cobrar y un ingreso en el resultado del periodo cuando sea prácticamente segura su recepción.

2. Respecto de los procesos relacionados con la nulidad de actos administrativos y que no implican desembolso de recursos, al no cumplir con los requisitos para reconocer una provisión básicamente porque no cuentan con una medición fiable, no son objeto de reconocimiento en Provisiones ni como Pasivo contingente en cuentas de orden acreedoras contingentes.

En los dos casos deberá atenderse lo dispuesto respecto de la información a revelar en las Notas a los Estados Financieros.

CONCEPTO No. 20182000004421 DEL 20-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Provisiones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de contratos onerosos

Doctora
NOHORA MARTÍNEZ MARTÍNEZ
Coordinadora de contabilidad
Ministerio de Comercio, Industria y Turismo
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550005432-2, del 13 de diciembre de 2017, en la cual plantea que según el marco normativo para las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 484 de 2017, se reconocerán provisiones cuando la entidad esté ejecutando un contrato oneroso. Sobre el

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1712

Compilación a 31 de diciembre de 2018

particular, manifiesta que en dicho marco se define el contrato oneroso como aquel en el cual la entidad preveía obtener utilidades, pero en su ejecución se evidencia que los costos inevitables para cubrir las obligaciones establecidas en el contrato, exceden los beneficios económicos que se espera recibir de él teniendo en cuenta los valores recuperables.

Menciona también, que para efectos de reconocer el contrato de carácter oneroso, la entidad reconocerá previamente cualquier tipo de pérdida por deterioro del valor de los activos incorporados en la ejecución del contrato. Por último, plantea que en la norma de contratos de construcción, se hace referencia a los contratos onerosos preceptuando que cuando sea probable que los costos totales del contrato excedan los ingresos derivados de éste, las pérdidas esperadas se reconocerán inmediatamente como una provisión por concepto de un contrato de carácter oneroso, y que no obstante, si desde el inicio del contrato la entidad no pretendía recuperar el total de los costos, la pérdida esperada se reconocerá a través del método del grado de avance.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre las siguientes inquietudes:

1. ¿Se puede deducir de la definición anterior, que para las Entidades de Gobierno un contrato oneroso se configura solamente cuando existan contratos en los cuales la entidad espera inicialmente obtener una utilidad (en el caso que la entidad actúa como proveedor), pero al momento de obtener nueva información resultante de situaciones adversas al contrato se configure en una pérdida?
2. ¿Esta definición aplica también para los siguientes casos?
 - En virtud de un arrendamiento operativo, una entidad puede estar sujeta contractualmente, a efectuar pagos para arrendar un activo que ya no utiliza.
 - La entidad está obligada a realizar pagos por los cuales no recibirá beneficios equivalentes en contraprestación.
 - Los contratos a largo plazo (en el caso que la entidad actúa como cliente) para el suministro de productos, cuando los costos hayan aumentado o los precios de mercado disminuyan, en este caso, se reconocerá una provisión en la medida en que los suministros futuros se reconozcan con pérdida.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, en su Numeral 6 - DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS, señala que:

“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.

(...)

6.1.2. 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.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía y/o fecha de vencimiento.

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; también pueden ser 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.

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.

(...)”

Por su parte, las normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, establece en su Capítulo II - Pasivos, Numeral 6. Provisiones, lo siguiente:

“(…)”

6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

2. 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.

(…)

9. Se reconocerán provisiones cuando la entidad esté ejecutando un contrato oneroso. Un contrato oneroso es aquel en el cual la entidad preveía obtener utilidades, pero en su ejecución se evidencia que los costos inevitables para cubrir las obligaciones establecidas en el contrato exceden los beneficios económicos que se espera recibir de él teniendo en cuenta los valores recuperables. Para reconocer el contrato de carácter oneroso, la entidad reconocerá previamente cualquier tipo de pérdida por deterioro del valor de los activos incorporados en la ejecución del contrato.

(…)

13. No se reconocerán provisiones por resultados negativos netos futuros derivados de las operaciones de la entidad. Si existiera una posibilidad válida de pérdidas futuras asociadas con la operación, la entidad evaluará la existencia de evidencia objetiva del deterioro del valor de los activos, con base en los criterios definidos en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o en la de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

(...)

6.2. Medición inicial

Las provisiones originadas en contratos de carácter oneroso se medirán por el valor presente de la pérdida esperada asociada al contrato, previa deducción de las recuperaciones asociadas al mismo.

(...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye que en línea con los parámetros establecidos en el Marco Normativo, la entidad clasificará como contratos onerosos a aquellos sobre los cuales, de forma previa, se esperaban beneficios derivados de su ejecución, pero que por circunstancias diversas, los costos para cumplir con dichos contratos, superan los beneficios esperados. Estos beneficios no están restringidos solo a los de naturaleza económica, por lo tanto, el carácter de oneroso no se atribuye solo a aquellos contratos en los cuales se actúa como proveedor.

En relación con la segunda pregunta planteada, para los casos señalados la entidad deberá validar, por una parte, que sean contratos sobre los que previamente se esperaba que los beneficios de su ejecución fueran mayores a los costos, y, adicionalmente, que no se trate de eventos que involucren el reconocimiento de resultados negativos netos futuros derivados de las operaciones de la entidad, ya que en este último caso, cuando existe una posibilidad válida de pérdidas futuras asociadas con la operación, se deberá evaluar la existencia de evidencia objetiva del deterioro del valor de los activos, con base en los criterios definidos en las normas de Deterioro del valor de los activos, tanto generadores y no generadores de efectivo.

CONCEPTO No. 20182000026121 DEL 02-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Provisión litigios y demandas Otras transferencias
	SUBTEMAS	Reconocimiento de una cuenta por pagar de la CGR con el Banco de República, la cual es descontada de las utilidades que el Banco de la República transfiere al Gobierno Nacional y registrada como asunción de deuda.

Doctora
MYRIAM DEL CARMEN RUIZ VILLALBA
Contraloría General de la República
Bogotá D.C:

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550001380-2 del 21 de marzo de 2018, mediante la cual consulta el procedimiento contable a aplicar en el siguiente caso:

El Banco de la República canceló las tarifas de control fiscal de los años 2010 y 2011 fijadas por la Contraloría General de la República-CGR, no obstante en demanda presentada ante el Consejo de Estado, ésta Corporación falló a favor del Banco de la República, por lo que el banco de las utilidades que debía transferir a la Nación descontó el valor que la CGR debía reintegrarle, según lo dispuesto en el artículo 127 de la Ley 1873 de 2017.

CONSIDERACIONES

El Artículo 127 de la Ley 1873 de 2017, “Por la cual se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y Ley de Apropiações para la vigencia fiscal del 1 de enero al 31 de diciembre de 2018”, dispone, “El Banco de la República podrá descontar de las utilidades a transferir a la Nación, correspondientes al ejercicio contable del año 2017, las sumas adeudadas por los órganos de control reconocidas en sentencias debidamente ejecutoriadas.”

Mediante la Resolución N° 116 de abril de 2017 fue incorporado al Marco Normativo para las entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo, el cual señala:

“(…)

2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES

(…)

2.4 Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente.

Para establecer el valor de la provisión, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. (…)

2.5 Sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la entidad verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Si el valor liquidado es igual al valor de la provisión reconocida, se registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta

279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta 246002-Sentencias o en la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

b) Si el valor liquidado es mayor al valor reconocido como provisión, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia se registrará en la subcuenta 589012-Sentencias o en la subcuenta 589013-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

c) Si el valor liquidado es menor que el valor de la provisión reconocida, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS si el gasto relacionado con la provisión se registró en el mismo período contable. De lo contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial, cuando se trate de intereses, se registrarán con un débito en la subcuenta 580447-Intereses sobre créditos judiciales de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Las costas del proceso se registrarán en la subcuenta 511166-Costas procesales de la cuenta 5111-GENERALES, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Lo anterior, siempre que los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial no se hayan tenido en cuenta en la estimación de la provisión. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Para la CGR la demanda interpuesta por el Banco de la República origina un Pasivo, el cual, en atención al Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales cuando la obligación es probable, es decir que la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que

la probabilidad de no pérdida, debía constituirse una provisión por el valor de la mejor estimación del pasivo caso en el cual se registra un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS.

Ahora bien, como la instancia judicial profirió sentencia en contra de la Contraloría, deberá cancelar la provisión constituida registrando un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, el tercero de este pasivo será el Banco de la República.

De otra parte, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público causará el ingreso correspondiente por el total de las utilidades decretadas por el Banco de la República registrando la correspondiente cuenta por cobrar. Con la información del efectivo recibido en la DGCPTN afectará la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE contra la cuenta por cobrar. Como aún queda un saldo a cargo del Banco pero éste ha descontado de las utilidades el valor adeudado por la CGR, el MHCP reclasificará la cuenta por cobrar a cargo de la CGR.

En este caso la operación de enlace es recíproca con la Dirección del Tesoro Nacional y Crédito Público-DGCPTN quien al recibir los recursos afectará la cuenta de efectivo contra la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

El pasivo que mantiene la CGR a favor del Banco de República y que de acuerdo con el artículo 127 de la Ley 1873 de 2017 debe descontarse de las utilidades que esta institución transfiere al Gobierno Nacional, se cancelará afectando la subcuenta 442821-Transferencias por asunción de deudas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por su parte en la contabilidad del MHCP se cancelará el valor de la cuenta por cobrar a cargo de la CGR, afectando la subcuenta 542319-Transferencia por asunción de deudas de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20182000026131 DEL 02-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Provisiones Cuentas de orden acreedoras - Pasivos Contingentes

	SUBTEMAS	Reconocimiento del fallo definitivo en contra de la entidad, correspondiente al pago de costos y gastos asociados al consumo de agua el Municipio de Yopal.
--	-----------------	---

Doctor

HECTOR JULIO SUESCA JUEZ

Asesor I - Contador

Fondo Adaptación

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) N° 2018550001316-2 del día 20 de marzo de 2018, mediante la cual solicita el procedimiento contable para el siguiente hecho:

“Teniendo en cuenta el proceso de convergencia hacia estándares internacionales, de manera atenta me permito solicitar concepto, sobre cuál es el procedimiento contable que se debe observar para el reconocimiento de un pasivo generado en un fallo definitivo en contra del Fondo Adaptación, proferido por el Tribunal Administrativo del Casanare en el año 2015, y en el cual no determina un valor cierto, por cuanto la sentencia ordena que se pague el 40% del valor de los costos y gastos mensuales del consumo de agua del Municipio de Yopal.

Dado que no se estipulo en la sentencia un valor fijo o total a pagar, la entidad, a través de proyección efectuada por los responsables del sector Acueducto y Agua potable, tasó un valor de \$ 9.065.895.317,00, el cual se registró en el mes de diciembre de 2015 con un crédito a la cuenta contable 939090 “Otras cuentas acreedoras de control” y débito a la cuenta 991590 “Otras cuentas acreedoras de control”, sin registro en cuentas de pasivo, de acuerdo con lo manifestado anteriormente.

De esta forma, en los meses siguientes y hasta el 31 de diciembre de 2017 esta cuenta se disminuyó gradualmente, de acuerdo con los pagos realizados, quedando un saldo de la proyección por valor de \$ 2.679.310.850,00.

Es de anotar, que el reconocimiento de los pagos se realiza con base en los cobros que hace la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Yopal, y la entidad mediante resolución ordena el pago, afectando el rubro presupuestal de sentencias y conciliaciones, creando en el SIIF-Nación una obligación y posterior pago, proceso que genera la traza contable automática debito 271005 “Litigios” y crédito 246002 “Sentencias”, debiendo realizar posteriormente

un registro manual crédito a la cuenta 271005 “Litigios” y débito a la cuenta 531401 “Litigios” Simultáneamente se disminuyen las cuentas de orden en el mismo valor de pago.”

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

CONSIDERACIONES

La sentencia dentro del proceso con número de radicado 85-001-2331-001-2011-0210-00 y/o 85001-33-31-002-2011-00532-00 del 28 de junio de 2012 del Tribunal Administrativo de Casanare, extracta las pretensiones del demandante así:

“1. Ordenar al municipio de Yopal, a la Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Yopal, al departamento del Casanare y demás organismos que inicien de manera urgente los trámites de suscripción del contrato de consultoría para la elaboración de los estudios de prefactibilidad, factibilidad y diseños definitivos para la construcción de la obra pública del acueducto del Yopal.

2. Garantizar el suministro de agua de manera oportuna, continua y con la potabilidad necesaria para el consumo humano.

3. Ordenar la apropiación de los recursos o partidas presupuestales indispensables para celebrar los contratos de consultoría y de obra pública del nuevo acueducto de la ciudad de Yopal y dar celeridad a los trámites administrativos para tales fines, incluidas las actividades encaminadas a la obtención de los recursos necesarios por el rubro de regalías petroleras dentro de la vigencia fiscal actual ante el departamento de Casanare.”

Así mismo, dentro de la Actuación Procesal en el punto noveno, se manifiesta que el día 24 de noviembre de 2011, el juez ordenó “vincular y citar al Fondo de Adaptación de Colombia Humanitaria y al Departamento Nacional de Planeación.”

En definitiva, se profirió sentencia donde se declararon vulnerados “los derechos colectivos a la salubridad pública, al ambiente sano, al acceso a los servicios públicos en forma eficiente y oportuna y de contera al goce de buena salud y a la vida digna, a la población de Yopal, por parte de la Nación (Fondo de Adaptación), el departamento de Casanare, el municipio de Yopal y la Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Yopal E.I.C.E. E.S.P. por no haber suministrado agua potable en forma permanente desde mayo de 2011 hasta la fecha”. Por lo cual, se ordenó la implementación de una medida cautelar que consiste en continuar con el suministro de agua potable a la población de Yopal, desde la notificación de dicha sentencia, hasta que se ponga en funcionamiento el sistema integral de acueducto,

donde el Fondo de Adaptación tiene la responsabilidad de financiar el 40% de estas actividades.

Por otra parte, el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública Precedente (RCP), en el numeral 9.1.2.6 establece la noción de los Pasivos estimados que “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.” (Subrayado fuera del texto)

De igual forma, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, prescrito en el Manual de Procedimientos (MP) del RCP, establece en el Reconocimiento de Obligaciones:

“Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que se interpongan contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes. Para el efecto, con la notificación de la demanda, o de acuerdo con los procedimientos definidos según se trate de un arbitraje o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública constituye la responsabilidad contingente, registrando un crédito a las subcuentas 912001-Civiles, 912002- Laborales, 912004-Administrativos, 912005-Obligaciones fiscales o 912090-Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, según corresponda, y un débito a la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

Si como resultado de la evaluación del riesgo por la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o el estado del proceso, se determina que la contingencia es probable, reconoce el pasivo estimado, con un débito a la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas. (...)

Con la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública procede al registro del crédito judicialmente reconocido como un pasivo real.” (Subrayado fuera del texto)

Conforme a las Normas para reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para entidades de gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus

modificaciones, las provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes se definen de la siguiente manera:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los dismantelamientos.

2. 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. (...)

15. Las provisiones se reconocerán como un pasivo y un gasto en el resultado del periodo. No obstante, las provisiones por dismantelamientos se reconocerán como un pasivo y como un mayor valor del activo al cual se asocie el dismantelamiento.

6.2. Medición inicial

17. 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. (...)

CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

2. PASIVOS CONTINGENTES

2.1. Reconocimiento

1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada solo si llegan a ocurrir o si no llegan a ocurrir uno o más sucesos futuros inciertos que no estén enteramente bajo el control de la entidad. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad." (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, dentro de los procedimientos contables adoptados por medio de la Resolución 116 de 2017, se incorpora el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias para Marco Normativo para Entidades de Gobierno, que para el reconocimiento de obligaciones y revelación de pasivos contingentes se establece lo siguiente:

"2.1 Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

Con la notificación de la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la entidad, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología. (...)

2.2 Obligación remota

Cuando la entidad establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la entidad. (...)

2.3 Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del proceso es menor que la probabilidad de no pérdida, la entidad revelará la obligación como un pasivo contingente.

Adicionalmente, en la medida en que pueda hacerse una medición del pasivo contingente, este se registrará debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS. Para tal efecto, la medición corresponderá a la mejor estimación del valor que la entidad podría llegar a pagar al culminar el proceso. Dicha medición se revisará cuando exista nueva información acerca del proceso o, como mínimo, al final del periodo contable. (...)

2.4 Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente.

Para establecer el valor de la provisión, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Las provisiones se revisarán cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible. Los mayores valores se registrarán con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. Por su parte, los menores valores se registrarán con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta

279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, dependiendo del periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión.

Cuando el valor de la provisión se calcule como el valor presente de la obligación, como mínimo al cierre del periodo contable, la entidad ajustará financieramente el valor de la provisión aplicando una tasa de descuento que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente, para lo cual debitará la subcuenta 580401-Actualización financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. (...)

2.5 Sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la entidad verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Si el valor liquidado es igual al valor de la provisión reconocida, se debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o de la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o en la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

b) Si el valor liquidado es mayor al valor reconocido como provisión, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia se registrará en la subcuenta 589012-Sentencias o en la subcuenta 589013-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Si el valor liquidado es mayor al valor reconocido como provisión, se debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES por el valor liquidado. La diferencia se registrará en la subcuenta 589012-Sentencias o en la subcuenta 589013-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

c) Si el valor liquidado es menor que el valor de la provisión reconocida, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS si el gasto relacionado con la provisión se registró en el mismo período contable. De lo contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.” (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, en los Procedimientos a aplicar para la determinación de los Saldos Iniciales bajo el Nuevo Marco Normativo, del Instructivo 002 de 2015 emitido por la CGN, se señala “Los ajustes surgidos por correcciones de errores de periodos anteriores a la fecha de transición que generen impacto patrimonial afectarán la cuenta Capital Fiscal.”

CONCLUSIONES

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

Para dar respuesta a la solicitud del Fondo de Adaptación, es pertinente aclarar los hechos relacionados con la notificación y fallo de la demanda en contra de esta entidad, ocurridos con anterioridad al 1º de enero de 2018, cuando se encontraba en vigencia el Régimen de Contabilidad Pública Precedente.

Conforme al Procedimiento Contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias del Manual de Procedimientos, el reconocimiento de la notificación de la demanda correspondía a una responsabilidad contingente, que debió ser registrada con un crédito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 9120-

Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos y un débito en la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-Responsabilidad contingentes por el contrario (Db).

Durante el proceso, el Fondo de Adaptación debió realizar una evaluación de riesgo para determinar si la contingencia era probable, en cuyo caso debió realizar la cancelación de las cuentas de orden acreedoras y reconocer un pasivo estimado con un débito a la subcuenta 531401-Litigios de la cuenta 5314-Provisión para contingencias, y un crédito a la subcuenta 271005-Litigios de la cuenta 2710-Provisión para contingencias.

Dado que la sentencia condenatoria no determinó un valor específico para la cancelación del pasivo, sino un porcentaje sobre una financiación mensual de costos y gastos futuros, pero este fue objeto de una estimación por parte de los responsables del sector Acueducto y Agua potable, solo se debía reconocer el pasivo real en la medida en que se causaran los importes periódicos.

Ahora bien, teniendo en cuenta que los hechos relacionados con la sentencia no fueron debidamente reconocidos, con ocasión de los Saldos Iniciales, el Fondo de Adaptación deberá proceder al reconocimiento de valor estimado a pagar como una provisión, que cumpla con los criterios establecidos en el Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, con un crédito a la subcuenta 270103-Administrativas de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y un débito a la subcuenta 310506-Capital Fiscal de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, debido a que corresponde a una corrección de errores de periodos anteriores, subsanable en este caso en la fecha de transición. Igualmente, realizará la cancelación de las cuentas de orden en las cuales se encuentra reconocido el hecho.

Respecto a la cuenta por pagar que se genera mensualmente, la entidad deberá reconocer la obligación con un débito a la subcuenta 270103-Administrativas de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS, y un crédito a la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, donde esta última disminuirá con el pago.

Sobre la provisión, el Fondo de Adaptación deberá realizar una revisión al valor reconocido, cuando se cuente con nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable ajustando la provisión. Así si este incrementa se registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta 270103-Administrativas de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y por el contrario, si este valor disminuye se registrará un débito en la subcuenta 270103-Administrativas de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que

corresponda de la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20182000026181 DEL 03-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Provisiones Pasivos contingentes
	SUBTEMAS	Implementación de una política para el reconocimiento, individualización, medición y presentación de los hechos económicos relacionados con litigios, laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales por parte de la Fiscalía General de la Nación.

Doctor
ÁLVARO BAUTISTA MALDONADO
Profesional Especializado II
Contador Dirección de Asuntos Jurídicos
Fiscalía General de la Nación
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el Nº 2018550001531-2 de abril 3 de 2018, en la que solicita a la CGN dar respuesta a los siguientes cuestionamientos:

1. La entidad, en cabeza de la Dirección de Asuntos Jurídicos: ¿puede implementar una política para el reconocimiento, medición y presentación de los hechos económicos de la Entidad de acuerdo a su experiencia y manejo interno de los procesos, que no impacte de forma significativa los estados financieros de la entidad?
2. Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades del Gobierno, ¿en dónde disponen que se deben detallar en las cuentas de Provisiones y Contingencias con el número de identificación de los demandantes?

CONSIDERACIONES

1. 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 2016, 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 a 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)

La información contable que debe presentar una entidad contable pública debe ser útil para sus diferentes usuarios y, para ello, la misma debe cumplir dos características fundamentales: Relevancia y Representación fiel. Al respecto, el Marco conceptual dispuesto como anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 4.1.2, dispone:

“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.” (Subrayados 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° 484 de 2017, en relación con los pasivos contingentes, señala lo siguiente:

“2. PASIVOS CONTINGENTES

2.1. Reconocimiento

1. PASIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada solo si llegan a ocurrir o si no llegan a ocurrir uno o más sucesos futuros inciertos que no estén enteramente bajo el control de la entidad. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.
2. Los pasivos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la salida de recursos sea probable y que se obtenga una medición fiable de la obligación, se procederá al reconocimiento del pasivo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar. (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, el numeral 6 del Capítulo II Pasivos de las normas antes citadas, se dispone lo siguiente:

“6. PROVISIONES

.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la

devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los dismantelamientos.

2. 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.
3. En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considerará que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.
4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.

.2. Medición inicial

17. 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.

.3. Revelaciones

28. Para cada tipo de provisión, la entidad revelará la siguiente información:

- a) la naturaleza del hecho que la origina; (...)
- c) una descripción acerca de la naturaleza de la obligación contraída, así como del valor y fecha esperada de cualquier pago resultante; (...).” (Subrayados fuera de texto)

2. Individualización de bienes, derechos y obligaciones

La Contaduría General de la Nación CGN, mediante Resolución N° 193 de 2016, expidió el “Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable”, el cual se encuentra en el anexo que hace parte de la misma. El citado anexo, en los numerales 3.2.6 y 3.2.11, señala lo siguiente:

“3.2.6 Actualización permanente y continuada

Los responsables directos de las actividades del proceso contable deberán tener la formación que les permita dimensionar el sistema de contabilidad pública de manera que realicen el debido reconocimiento (identificación, clasificación, medición inicial y registro), medición posterior (valuación y registro de ajustes contables) y revelación (presentación de estados financieros y notas a los estados financieros).

Además, las entidades deberán emplear mecanismos de actualización que sean efectivos para garantizar el cumplimiento de las normas técnicas que expida la Contaduría General de la Nación. Para estos efectos, el organismo regulador (CGN) creó una herramienta informativa en la página web www.contaduria.gov.co como un medio para difundir todos los desarrollos, avances y demás disposiciones relacionados con la contabilidad pública. En el encabezado de la página web, puede seleccionar el botón denominado NORMATIVA y en esta sección encontrará el normograma que contiene las disposiciones publicadas, que regulan la contabilidad pública.

(...)

Los responsables directos del procesamiento de la información financiera en las entidades podrán solicitar conceptos técnico-contables a la Contaduría General de la Nación cuando no se tenga claridad respecto de la aplicación de normas contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

3.2.11 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 bien por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. 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 diferentes elementos que conforman los estados contables, 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.

Al respecto, es importante recordar que la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, a modo de buena práctica, mediante Circular Externa N° 09 de 2016, 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. Por tanto, corresponde a cada entidad evaluar si la metodología propuesta por la citada Agencia, para el cálculo de la probabilidad de la existencia de pasivos en relación con procesos judiciales, conciliaciones extrajudiciales y laudos arbitrales, está de acuerdo con los casos específicos que le atañen.

Ahora bien, independientemente de las implicaciones derivadas del modelo de medición probabilístico que adopte la Fiscalía General de la Nación, en el mismo deberá describir los eventos relacionados con los procesos litigiosos de forma completa, neutral y libre de cualquier error material, para lograr así una representación fiel en los estados financieros; para ello se deberá tener en cuenta que 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.

Bajo este contexto, no es pertinente buscar metodologías bajo el criterio de “...que no impacte de forma significativa los estados financieros de la entidad”, pues bajo la característica de la representación fiel, la información contable debe estar libre de sesgos, ni puede ser atenuada, enfatizada ni manejada con el propósito que esta sea recibida de forma favorable o adversa por parte de sus usuarios.

Por otra parte, en caso de existir una norma de carácter superior que ordene 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 dicha norma rige en la vida jurídica.

2. Individualización de bienes, derechos y obligaciones

La Contaduría General de la Nación, mediante Resolución N° 193 de 2016, con la cual expidió el “Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable”, dispuso en el numeral 3.2.11 del anexo que hace parte de la misma, que los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables, o bien por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información.

Adicionalmente, 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° 484 de 2017, en el acápite referido a la información que la entidad debe revelar, se señala que, tanto para las provisiones como para los pasivos contingentes, la entidad debe revelar en cada caso la naturaleza del hecho que la origina y una descripción acerca de la obligación contraída, así como del valor y fecha esperada de cualquier pago resultante, lo cual obliga a la entidad a mantener un control individualizado para cada partida reconocida en el sistema de información contable.

Al respecto, la entidad puede considerar que el sistema de gestión administrativa mediante el cual la Fiscalía General de la Nación controla las obligaciones a su cargo derivadas de procesos judiciales, laudos arbitrales y/o conciliaciones extrajudiciales, en donde se lleva el registro individualizado para cada caso objeto de control, podría servirle de libro auxiliar del sistema contable, siempre que a través del mismo se atiendan los requerimientos del Marco normativo contable que deben atender las entidades de gobierno, en lo concerniente al reconocimiento, medición inicial, medición posterior y revelación de los hechos económicos respectivos.

CONCEPTO No. 20182000062581 DEL 03-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Provisiones Pasivos contingentes Cuentas por cobrar Ingresos Cuentas por pagar Cuentas de orden acreedoras
	SUBTEMAS	Reconocimiento de Pasivos Contingentes y provisiones Reconocimiento de ingresos por sobretasa ambiental y porcentaje ambiental.

Doctor
ALEXANDER ARIAS
Contador
Corporación Autónoma Regional de Caldas
Manizales.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004279-2 del 23 de octubre en el cual solicita concepto, en los siguientes términos:

(...)

1. En la vigencia 2017 la Corporación venía registrando en la cuenta 271005 las demandas y litigios. Dicha cuenta fue homologada en la presente vigencia a la cuenta 27010301.

Teniendo en cuenta que de acuerdo al nuevo marco normativo, los pasivos contingentes son una obligación posible, surgida a raíz de procesos (Sic) 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.

Lo anterior nos indica que dichas demandas o litigios lo contabilizaríamos en cuentas de orden y no en la nueva cuenta 27010301 contra el gasto. Sólo lo llevaríamos al gasto cuando quede en firme el acto administrativo donde se declara responsable a la entidad? “

2. Deseamos nos oriente sobre el tratamiento contable que debemos darle a los ingresos recibidos de los municipios por concepto de sobretasa ambiental y porcentaje de sobretasa ambiental. Lo anterior teniendo en cuenta que las entidades territoriales son las responsables del recaudo y nosotros como CAR nos enteramos de lo recaudado, con la consignación y la información que nos envía la entidad territorial. De acuerdo a observaciones de la contraloría, nosotros como CAR debemos contabilizar o reconocer el ingreso con el valor facturado por el municipio y no por el valor recaudado. Agradecemos orientación al respecto, con el fin de unificar criterios y poder llevar un control de dichos recaudos.

En los siguientes términos se resuelve la consulta, en el orden en que fueron planteados los interrogantes:

CONSIDERACIONES

1. Reconocimiento de gastos derivados de demandas y demandas o litigios

Conforme a las Normas para reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para entidades de gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, las provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes se definen de la siguiente manera:

“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. (...).

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. (Subrayado fuera de texto)

(...)

Así mismo, el Procedimiento contable para el registro de procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, mediante la Resolución N° 116 de 2017, señala lo siguiente:

“2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES

2.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

Con la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la entidad, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

2.2. Obligación remota

Cuando la entidad establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la entidad. La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable para determinar si la obligación continúa siendo remota, o pasa a ser posible o probable, caso en el cual se aplicará lo dispuesto en el numeral 2.3 o 2.4, según corresponda.

2.3. Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del proceso es menor que la probabilidad de no pérdida, la entidad revelará la obligación como un pasivo contingente. Adicionalmente, en la medida en que pueda hacerse una medición del pasivo contingente, este se registrará debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.
(...)

2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente.
(...)

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-

Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Las provisiones se revisarán cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible. Los mayores valores se registrarán con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. Por su parte, los menores valores se registrarán con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701- LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 480826- Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, dependiendo del periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión. (...)

2.5. Sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la entidad verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Si el valor liquidado es igual al valor de la provisión reconocida, se registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta 246002-Sentencias o en la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. (...)

2.6. Pago de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial

El pago de la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial se registrará con un débito en las subcuentas 246002-Sentencias o 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.”

2. Reconocimiento de sobretasa y porcentaje ambiental

La Resolución N° 553 de 2018 "Por la cual se incorpora, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria, y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo", con relación al tema consultado, dispone lo siguiente:

"2. SOBRETASA AMBIENTAL

2.1. Liquidación y recaudo del impuesto predial y de la sobretasa ambiental

Con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, los municipios o distritos registrarán, únicamente, el ingreso liquidado por concepto de impuesto predial, para lo cual debitarán la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCION EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditarán la subcuenta 410507-impuesto predial unificado de la cuenta 4105- IMPUESTOS.

En relación con la sobretasa ambiental con destino a las CAR o a las áreas metropolitanas, los municipios o distritos registrarán en cuentas de orden de control el valor liquidado por dicho concepto, para lo cual debitarán la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 995-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditarán la subcuenta 939015-Sobretasa ambiental de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. Adicionalmente, los municipios o distritos informarán a las CAR o a las áreas metropolitanas el valor de la sobretasa ambiental, para que estas entidades realicen el reconocimiento del ingreso por concepto de la sobretasa ambiental.

Por su parte, las CAR o las áreas metropolitanas registrarán el valor liquidado por sobretasa ambiental debitando la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411060-Sobretasa ambiental de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el recaudo del impuesto y de la sobretasa, los municipios o distritos debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y la subcuenta 240719-Recaudo de la sobretasa ambiental de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Adicionalmente, disminuirán las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 939015-Sobretasa ambiental de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y un crédito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (DB).

Con la información del recaudo de la sobretasa ambiental, por parte de los distritos o municipios, las CAR o las áreas metropolitanas debitarán la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el giro de los recursos de la sobretasa ambiental a las CAR o a las áreas metropolitanas, los municipios o distritos debitarán la subcuenta 240719-Recaudo de la sobretasa ambiental de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, las CAR o las áreas metropolitanas debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye lo siguiente, para cada uno de los puntos planteados en la consulta

1) Reconocimiento de gastos derivados de demandas y demandas o litigios

Para el reconocimiento de procesos judiciales que cursan en su contra, las entidades de gobierno deben aplicar el procedimiento para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias para Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Para el efecto, la corporación debe adoptar una política operativa en la que señale la metodología a utilizar para determinar si debe o no registrar una provisión o un pasivo contingente, con miras a garantizar la producción de información financiera que cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel a que se refiere el Marco conceptual dispuesto en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, aplicable a las entidades de gobierno.

Así las cosas, la entidad reconocerá una provisión originada en una demanda que cursa en su contra cuando: a) tenga una obligación presente, como resultado de un suceso pasado,

b) la probabilidad que deba efectuar un pago para cancelar la obligación es más alta que la probabilidad que no deba hacerlo y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación. Para el efecto, reconocerá el gasto en la subcuenta respectiva de la cuenta 5368-Provisión Litigios y Demandas y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2710-Litigios y demandas

Ahora bien, reconocerá un pasivo contingente cuando la probabilidad de que se profiera un fallo en contra de la entidad es menor que la probabilidad de ocurrencia es decir que se trate de una obligación posible, caso en el cual este hecho no es sujeto de reconocimiento en los estados financieros si no de revelación en las cuentas de orden debitando la subcuentas respectivas de la cuenta 9905005-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

Por su parte, si se determina que la obligación es remota, es decir, cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.

Por consiguiente, el reconocimiento del valor de la demanda en las cuentas del gasto debe efectuarse cuando se den los elementos necesarios para constituir el pasivo por provisión, previamente a la emisión de la sentencia definitiva condenatoria, como se indicó en los párrafos precedentes.

Con la sentencia definitiva, se cancela la provisión con un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS, y se reconoce el pasivo real por el valor acordado con un crédito en la subcuenta 246090-Otros créditos judiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

2) Reconocimiento de sobretasa y porcentaje ambiental

El reconocimiento de ingresos percibidos por las CAR por concepto de sobretasa ambiental y porcentaje ambiental deberá efectuarse de conformidad con lo dispuesto en la Resolución N°553 de 2018, expuesta en las consideraciones y publicada en la página web de la CGN www.contaduría.gov.co, en el link: Nomograma/Resoluciones/2018.

CONCEPTO No. 20182000076561 DEL 26-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Provisiones Gastos Ingresos Pasivos contingentes.
	SUBTEMAS	Ajustes a las provisiones constituidas por obligaciones derivadas de procesos judiciales.

Doctora

TALMA ELVIRA FURNIELES GALVÁN

Subdirectora Administrativa y Financiera

Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico

Bogotá. D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550005033-2 del 13 de diciembre de 2018 en el cual formula consulta, en los siguientes términos:

“La Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico-CRA (sujeta al Marco Normativo para Entidades de Gobierno), mediante resolución interna UAE CRA No. 765 DE 2017 adopto la metodología (metodología de reconocido valor técnico para la valoración del riesgo procesal y de los pasivos contingentes por procesos judiciales, trámites arbitrales y conciliaciones) para el cálculo de la provisión contable la elaborada por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado y la Contaduría General de la Nación, expedida desde la Dirección de la mencionada agencia con la Resolución 353 de 1 de noviembre de 2016.

La Oficina asesora jurídica remite mensualmente a la Subdirección Administrativa y Financiera el informe de procesos para contingencias judiciales y con la información allí consignada se actualiza contablemente las cuantías estimadas de los procesos y el monto de la provisión contable de acuerdo a la metodología adoptada, entendiendo que esta valoración y calificación está sujeta a los riesgos e incertidumbre propios de los procesos judiciales.

CONSULTA:

La subcuenta 2.7.01.03.001-Administrativas a octubre 31 de 2018 presenta un saldo de \$1.425.965.213, pero observando el informe remitido de noviembre/2018 la calificación del riesgo procesal que originaba esta provisión cambia totalmente e indican que ya no es una “provisión” sino una ‘cuenta de orden’ ya que la probabilidad de condena según el abogado está por debajo de un 50%.

Es importante tener en cuenta que el saldo de la subcuenta es el acumulado de varios años atrás.

Considerando lo descrito anteriormente, solicito su orientación en indicar cuál es el tratamiento contable y que subcuentas se afectarían a fin de liquidar o revertir dicha provisión.”

CONSIDERACIONES

Conforme a las Normas para reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para entidades de gobierno anexo a la Resolución Nº 533 de 2015 y sus modificaciones, las provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes se definen de la siguiente manera:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

2. PASIVOS CONTINGENTES

2.1. Reconocimiento

1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada solo si llegan a ocurrir o si no llegan a ocurrir uno o más sucesos futuros inciertos que no estén enteramente bajo el control de la empresa. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.

2. Los pasivos contingentes se evaluarán de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la salida de recursos sea probable y que se obtenga una medición fiable de la obligación, se

procederá al reconocimiento del pasivo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar...

6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

2. 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. (...)

15. Las provisiones se reconocerán como un pasivo y un gasto en el resultado del periodo. No obstante, las provisiones por desmantelamientos se reconocerán como un pasivo y como un mayor valor del activo al cual se asocie el desmantelamiento.

6.2. Medición inicial

17. 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.

Así mismo, el procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, en el numeral 2.4. Obligación probable, señala:

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de

descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente. Para establecer el valor de la provisión, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Las provisiones se revisarán cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible.

Los mayores valores se registrarán con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. Por su parte, los menores valores se registrarán con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701- LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 480826- Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, dependiendo del periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Conforme al Procedimiento Contable para el registro de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, las provisiones se revisarán cuando la entidad cuente con nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable ajustando la provisión.

Si el valor de la provisión se incrementa se registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la

subcuenta 270103-Administrativas de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS. Por el contrario, si este valor disminuye se registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS si la provisión ha sido reconocida en el mismo periodo, o en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el gasto por provisión se registró en periodos anteriores.

Si evaluado el riesgo, se determina que la obligación es posible, es decir que la probabilidad de que se profiera un fallo en contra de la entidad es menor que la probabilidad de ocurrencia, se deberá reconocer un pasivo contingente, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCION DE CONFLICTOS.

Si se determina que la obligación es remota, es decir, cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.

CONCEPTO No. 20182000076671 DEL 28-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Provisiones Gastos Ingresos Pasivos contingentes.
	SUBTEMAS	Ajustes a las provisiones constituidas por obligaciones derivadas de procesos judiciales.

Doctora

MARÍA DEL PILAR GARCÍA GONZÁLEZ

Directora de Gestión y Desempeño Institucional

Departamento Administrativo de la Función Pública

Bogotá. D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) bajo el N° 2018550005058-2, del 19 de diciembre de 2018, en la que solicita a esta entidad ratificar

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1749

Compilación a 31 de diciembre de 2018

la posición señalada por el Departamento Administrativo de la Función Pública en el numeral 2 del Radicado DAFP20182060302782 en el que se da respuesta al doctor Miguel Antonio Díaz, de la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C., del cual me permito extraer lo siguiente:

“2. Frente al comité de Sostenibilidad Contable: Mediante Radicado No. 20185000255461 de fecha 04/10/2018 hemos expresado lo siguiente:

“(…) Ahora bien, en relación con el Comité de Sostenibilidad Contable, se debe señalar que la Contaduría General de la Nación regula a través de la Resolución 119 del 27 de abril de 2006 “Por la cual se adopta el Modelo Estándar de Procedimiento para la Sostenibilidad del Sistema de Contabilidad Pública”, el cual establece lo siguiente frente al comité:

2.1.10. Comité Técnico de Sostenibilidad del Sistema Contable. Dada la característica recursiva de los sistemas organizaciones y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, estos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad del Sistema Contable, como una instancia asesora del área contable y financiera de las entidades.

Lo anterior sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional de contador público.

Acorde con lo anterior, cada entidad evaluará la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad del Sistema Contable (...)

De este modo, en criterio de esta Dirección Técnica, es necesario que cada entidad analice la pertinencia de mantener estos comités de forma independiente o articular su funcionamiento en el marco del Comité Institucional de Gestión y Desempeño, atendiendo la naturaleza jurídica y complejidad de la entidad.

Finalmente, con el propósito de poder contar con la ratificación de esta información por parte de las entidades líderes de los temas objeto de su consulta, nos permitimos remitir nuevamente copia de la solicitud hecha por parte de este Departamento Administrativo tanto a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado y la Contaduría General de la Nación para que en el marco de sus competencias ratifiquen o bien amplíen la información que hemos citado en la presente comunicación.”

Al efecto, nos permitimos atender su solicitud y dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, estipula: *“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.*

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.

PARÁGRAFO. Seis meses después de concluido el año fiscal, el Gobierno Nacional enviará al Congreso el balance de la Hacienda, auditado por la Contraloría General de la República, para su conocimiento y análisis.”

El literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996, le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de *“Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley”.*

Los literales j) y r) del artículo 4º de la misma ley preceptúan: **“ARTÍCULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN.** La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (subrayado fuera de texto).

(...)

r) Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables.”

El numeral 18 del artículo 2 y el numeral 11 del artículo 4 del Decreto 143 de 2004, por el cual se modifica la estructura de la Contaduría General de la Nación y se determinan las funciones de sus dependencias, establece:

“Artículo 2º. Funciones generales. En cumplimiento del objetivo general fijado en el artículo anterior, corresponden a la Contaduría General de la Nación, las siguientes funciones:

(...)

18. Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables.

Artículo 4°. Despacho del Contador General de la Nación. Son funciones del Despacho del Contador General de la Nación las siguientes:

(...)

11. Establecer políticas sobre control interno contable que garanticen que la información financiera de la entidad sea confiable, oportuna y útil, según lo previsto en el artículo 4° de la Ley 298 de 1996 y las demás normas que los modifiquen o complementen.”

Así mismo, el literal d) del artículo 6° del Decreto 2145 de 1999, modificado por el art. 3 del Decreto Nacional 2539 de 2000, estipula:

“Artículo 6°. Reguladores. Son los competentes para impartir las normas, políticas y directrices a que deben sujetarse los entes públicos en materia de Control Interno.

d) La Contaduría General de la Nación, a quien corresponde, en materia contable, diseñar, implantar, establecer políticas de Control Interno y coordinar con las Entidades el cabal cumplimiento de las disposiciones en la implantación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, de conformidad con la normatividad vigente sobre la materia” (Resaltado, subrayado fuera de texto)

El literal a) del artículo 3° de la Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

Respecto a la Resolución CGN No. 119 de 2006, referida en su comunicación, es preciso aclarar que la misma fue derogada por la Resolución No. 393 de 2007.

En desarrollo de establecido en la Ley 1314 de 2009, esta entidad expidió los nuevos marcos normativos, por lo que se hizo necesario incorporar un nuevo Procedimiento para la evaluación del control interno contable mediante la Resolución CGN No. 193 de 2016.

El referido Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta resolución, estipula en su numeral 3.2.2. lo siguiente:

“3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información Financiera

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

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

Ahora bien, los artículos 2.2.22.3.1, 2.2.22.3.2, 2.2.22.3.8 del Decreto 1083 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Función Pública, modificados por el Decreto 1499 de 2017, establecen:

“ARTÍCULO 2.2.22.3.1 Actualización del Modelo Integrado de Planeación y Gestión. Para el funcionamiento del Sistema de Gestión y su articulación con el Sistema de Control Interno, se adopta la versión actualizada del Modelo Integrado de Planeación y Gestión - MIPG.

Artículo 2.2.22.3.2 Definición del Modelo Integrado de Planeación y Gestión - MIPG. El Modelo Integrado de Planeación y Gestión - MIPG es un marco de referencia para dirigir, planear, ejecutar, hacer seguimiento, evaluar y controlar la gestión de las entidades y organismos públicos, con el fin de generar resultados que atiendan los planes de desarrollo y resuelvan las necesidades y problemas de los ciudadanos, con integridad y calidad en el servicio.

(...)

ARTÍCULO 2.2.22.3.8 Comités Institucionales de Gestión y Desempeño. En cada una de las entidades se integrará un Comité Institucional de Gestión y Desempeño encargado de orientar la implementación y operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión - MIPG, el cual sustituirá los demás comités que tengan relación con el Modelo y que no sean obligatorios por mandato legal.

En el nivel central de la Rama Ejecutiva del Orden Nacional, el Comité será liderado por el viceministro o subdirector de departamento administrativo o secretarios generales; en el nivel descentralizado, por los subdirectores generales o administrativos o los secretarios generales o quienes hagan sus veces, e integrado por los servidores públicos del nivel directivo o asesor que designe el representante legal de cada entidad.

En el orden territorial, el representante legal de cada entidad definirá la conformación del Comité Institucional, el cual será presidido por un servidor del más alto nivel jerárquico, e integrado por servidores públicos del nivel directivo o asesor.

Los Comités Institucionales de Gestión y Desempeño cumplirán las siguientes funciones:

1. Aprobar y hacer seguimiento, por lo menos una vez cada tres meses, a las acciones y estrategias adoptadas para la operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión - MIPG.
2. Articular los esfuerzos institucionales, recursos, metodologías y estrategias para asegurar la implementación, sostenibilidad y mejora del Modelo Integrado de Planeación y Gestión - MIPG.
3. Proponer al Comité Sectorial de Gestión y el Desempeño Institucional, iniciativas que contribuyan al mejoramiento en la implementación y operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión - MIPG.
4. Presentar los informes que el Comité Sectorial de Gestión y el Desempeño Institucional y los organismos de control requieran sobre la gestión y el desempeño de la entidad.
5. Adelantar y promover acciones permanentes de autodiagnóstico para facilitar la valoración interna de la gestión.
6. Asegurar la implementación y desarrollo de las políticas de gestión y directrices en materia de seguridad digital y de la información.
7. Las demás que tengan relación directa con la implementación, desarrollo y evaluación del Modelo.

PARÁGRAFO 1º. La secretaría técnica será ejercida por el jefe de la oficina de planeación, o por quien haga sus veces, en la entidad.

PARÁGRAFO 2º. Las entidades que no cuenten con servidores públicos del nivel directivo, las funciones del Comité serán ejercidas directamente por el representante legal de la entidad y los servidores públicos del nivel profesional o técnico que designen para el efecto.

PARÁGRAFO 3º. La Oficina de control Interno o quien haga sus veces será invitada permanente con voz, pero sin voto.

(...)

Artículo 2.2.23.1 Articulación del Sistema de Gestión con los Sistemas de Control Interno. El Sistema de Control Interno previsto en la Ley 87 de 1993 y en la Ley 489 de 1998, se articulará al Sistema de Gestión en el marco del Modelo Integrado de Planeación y Gestión - MIPG, a través de los mecanismos de control y verificación que permiten el cumplimiento de los objetivos y el logro de resultados de las entidades.

El Control Interno es transversal a la gestión y desempeño de las entidades y se implementa a través del Modelo Estándar de Control Interno - MECl. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a que la Contaduría General de la Nación, es la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y los temas que son objeto de su función normativa, entre los cuales se encuentra el control interno en materia contable, esta entidad se permite precisar lo referido por el Departamento Administrativo de la Función Pública - DAFP, en el numeral 2 de su oficio radicado bajo el No 20182060302782, en los siguientes términos:

La Resolución CGN 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, es la norma vigente en cuyo anexo se prevé la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, no la Resolución CGN No. 119 de 2006, dado que la misma perdió su vigencia como consecuencia de su derogatoria.

La creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de otras herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio, propenden por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Al tratarse de una regulación derivada de las competencias asignadas al Contador General de la Nación, aunado al hecho de que el Comité Institucional de Gestión y Desempeño, está encargado de orientar la implementación y operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión - MIPG, y sus funciones que están definidas en el artículo 2.2.22.3.8 del Decreto Único Reglamentario de la Función Pública, no están relacionadas directamente con el control interno contable, el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable en principio debe mantenerse como un comité independiente.

Sin embargo, como lo determinó el Departamento Administrativo de la Función Pública - DAFP, a cada entidad le es facultativo el evaluar la pertinencia de que el funcionamiento del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, sea articulado en el marco del Comité Institucional de Gestión y Desempeño, caso en el cual, debe asignársele las actividades que

propendan por cumplir o seguir cumpliendo los propósitos que se determinan en el numeral 3.2.2 herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera del anexo a la Resolución NO. 193 de 2016, para que con ello pueda garantizar la depuración y mejora de la calidad de la información financiera de manera permanente.

Este concepto complementa el establecido en el radicado No. 20182300061641 del 27 noviembre de 2018 de la CGN, expedido con destino a la entidad de gobierno Alcaldía Mayor de Bogotá. Dado el carácter transversal del procedimiento para la evaluación de control interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, este concepto debe ser observado por todas las entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del régimen de contabilidad pública.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:

Concepto No. 20182000025701 del 26-04-2018

20182000029651 del 29-05-2018

20182000046481 del 13-09-2018

20182000059961 del 02-11-2018

20182000076911 del 28-12-2018

5.16 OTROS PASIVOS

CONCEPTO No. 20182300002181 DEL 09-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros pasivos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los Certificados de Disponibilidad de Recursos. Tratamiento contable de las operaciones realizadas como ente gestor del PAP- PDA.

Doctora

FANNY BONILLA VIVEROS

Contadora

Empresa Vallecaucana de Aguas S.A. E.S.P.

Santiago de Cali

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500049192, del día 3 de noviembre de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) aclaración sobre el tratamiento contable de los Certificados de Disponibilidad de Recursos (CDRs) emitidos por el Consorcio FIA- Patrimonio Autónomo; conforme a las solicitudes de Vallecaucana de Aguas SA ESP, para realizar sus funciones como gestor del PDA.

Todo lo anterior, dentro del Marco del Programa Agua y Saneamiento para la Prosperidad Planes Departamentales para el Manejo Empresarial de los Servicios de Agua y Saneamiento PAP- PDA reglamentado por el Decreto 1077 de 2015.

Así mismo se solicita sean indicadas las cuentas contables que se deben emplear para:

- a) Reconocimiento y reporte de información financiera.
- b) Contabilización de los costos de los proyectos de inversión.
- c) Los anticipos realizados a los contratistas de los proyectos de inversión.

CONSIDERACIONES

Vallecaucana de Aguas SA ESP participa en el Programa de Aguas y Saneamiento para la Prosperidad Planes Departamentales para el Manejo Empresarial de los Servicios de Agua y Saneamiento PAP- PDA, en el rol de gestor.

Su función de gestor es realizar con base a los componentes y recursos, establecidos y aprobados en el Plan General Estratégico de Inversión (PGEI) y el Plan Estratégico Anual de Inversión (PEAI) por parte del Comité Directivo, quien es el encargado de aprobar cualquier proyecto de inversión y recursos que se usarán dentro del marco PDA.

Cabe mencionar que, los recursos provenientes del Gobierno Nacional, Departamento y Municipios son administrados y custodiados por el Consorcio FIA- Patrimonio Autónomo, quien expide los Certificados de Disponibilidad de Recursos con los cuales Vallecaucana de Aguas SA ESP adquiere obligaciones con los contratistas que realizan los proyectos de inversión.

El Consorcio FIA- Patrimonio Autónomo realiza los pagos a los diferentes contratistas una vez Vallecaucana de Aguas SA ESP hubiese hecho la solicitud de Certificado de Disponibilidad de Recursos, y presentados todos los requerimientos de norma para el pago al contratista.

De acuerdo con lo anterior se puede evidenciar que Vallecaucana de Aguas SA ESP como empresa gestora hace parte de un acuerdo conjunto- operación conjunta con el Consorcio FIA- Patrimonio Autónomo, sobre los recursos aprobados por el comité directivo dentro del marco PDA representados sus derechos mediante los certificados de disponibilidad de recursos que le permiten adquirir las obligaciones con contratistas para gestionar los proyectos de inversión.

DEFINICIONES

EL programa Agua y Saneamiento para la Prosperidad Planes Departamentales para el Manejo Empresarial de los Servicios de Agua y Saneamiento PAP-PDA. Son un conjunto de estrategias de planeación y coordinación interinstitucional formuladas y ejecutadas con el objeto de lograr la armonización integral de los recursos y la implementación de esquemas eficientes y sostenibles en la prestación de los servicios públicos domiciliarios de agua potable y saneamiento básico, teniendo en cuenta las características locales, la capacidad institucional de las entidades territoriales y personas prestadoras de los servicios públicos y la implementación efectiva de esquemas de regionalización.

Vallecaucana de Aguas SA ESP como empresa Gestora, es la responsable de la gestión, implementación, seguimiento a la ejecución del PAP-PDA y los asuntos relacionados con agua potable y saneamiento básico en el departamento del Valle del Cauca. Podrán ser gestores una empresa de servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado y aseo del orden departamental, siempre que sus estatutos permitan la vinculación como socios de los municipios y/o distritos del departamento que lo soliciten; o el departamento. El gestor del PDA- PAP del Valle del Cauca es Vallecaucana de Aguas S.A. E.S.P.

El Comité Directivo: Es la instancia encargada de aprobar el ejercicio de planificación y seguimiento para el desarrollo de los PAP-PDA, incorporando un análisis de necesidades, recursos disponibles, metas e indicadores definidos en el nivel departamental por el departamento, el gestor y los municipios.

Patrimonio Autónomo FIA. Contrato de Fiducia Mercantil Irrevocable celebrado entre el Consorcio de Fiducias integrado por la Fiduciaria Bancolombia S. A., BBVA Fiduciaria S.A. y Fiduciaria Bogotá S.A. y los Departamentos que se han vinculado al mismo, suscrito el 11 de diciembre de 2008, cuyo objeto era el recaudo, administración, garantía y pagos de los recursos de los PDAs. Se suscribió otro si, en diciembre de 2012, que modifica sustancialmente un número significativo de cláusulas y condiciones, entre el Consorcio Fiduciario y los Fideicomitentes directos.

Plan General Estratégico y de Inversiones- PGEI: Es el documento en el cual, con base en las necesidades identificadas, se definen las metas de operación y servicio durante toda la ejecución del PAP-PDA, y la capacidad de inversión para cada uno de sus componentes. Este deberá ser actualizado y/o modificado de conformidad con la verificación periódica que se haga del avance del respectivo PAP-PDA.

Certificado de Disponibilidad de Recursos (CDRs): Documento mediante el cual el Consorcio FIA como vocero y administrador del Patrimonio Autónomo FIA, certifica a la solicitud de Gestor del PAP-PDA, la disponibilidad y reserva de recursos en las cuentas de la Entidad Territorial, para el proyecto o gasto aprobado para contratación por parte del Comité Directivo del PAP-PDA en el correspondiente Plan Anual Estratégico y de Inversiones 8PAEI). Los Certificados de Disponibilidad de Recursos para Adquirir Compromisos, cuentan con una vigencia de seis meses calendario a partir de la fecha de su expedición, prorrogable una vez por igual periodo y se expiden con cargo a los recursos disponibles en caja en las cuentas a nombre de la Entidad Territorial en el Patrimonio Autónomo FIA, los cuales incluyen los rendimientos generados por las inversiones efectuadas de dichos recursos.”

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

CONSIDERACIONES

Generales

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)

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 decreto 1077 de 2015 “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Vivienda, Ciudad y Territorio”, contempla lo siguiente:

“TÍTULO 3

PLANES DEPARTAMENTALES DE AGUA

CAPÍTULO 1

POR EL CUAL SE REGLAMENTAN LOS PLANES DEPARTAMENTALES DE AGUA PAP-PDA

(...)SECCIÓN 2

DEFINICIONES Y ESTRUCTURAS

ARTÍCULO 2.3.3.1.2.3. *Definición. Programa Agua y Saneamiento para la Prosperidad Planes Departamentales para el Manejo Empresarial de los Servicios de Agua y Saneamiento PAP-PDA.* Son un conjunto de estrategias de planeación y coordinación interinstitucional formuladas y ejecutadas con el objeto de lograr la armonización integral de los recursos y la implementación de esquemas eficientes y sostenibles en la prestación de los servicios públicos domiciliarios de agua potable y saneamiento básico, teniendo en cuenta las características locales, la capacidad institucional de las entidades territoriales y personas prestadoras de los servicios públicos y la implementación efectiva de esquemas de regionalización.

Para todos los efectos se entenderá que cuando se hable de Programa Agua y Saneamiento para la Prosperidad - Planes Departamentales para el Manejo Empresarial de los Servicios de Agua y Saneamiento PAP-PDA, comprende todo lo que hace referencia a los Planes Departamentales para el Manejo Empresarial de los Servicios de Agua y Saneamiento - PDA.

ARTÍCULO 2.3.3.1.2.5. *Estructuras Operativas.* Igualmente hacen parte de los PAP- PDA, las siguientes estructuras operativas:

1. El Comité Directivo: Es la instancia encargada de aprobar el ejercicio de planificación y seguimiento para el desarrollo de los PAP-PDA, incorporando un análisis de necesidades, recursos disponibles, metas e indicadores definidos en el nivel departamental por el departamento, el gestor y los municipios.

2. El Gestor: Es el responsable de la gestión, implementación, seguimiento a la ejecución del PAP-PDA y los asuntos relacionados con agua potable y saneamiento básico en el departamento. Podrán ser gestores una empresa de servicios públicos domiciliarios de

acueducto, alcantarillado y aseo del orden departamental, siempre que sus estatutos permitan la vinculación como socios de los municipios y/o distritos del departamento que lo soliciten; o el departamento. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Convenio De Cooperación No. 1355 suscrito entre el departamento del Valle del Cauca y la Empresa Vallecaucana De Aguas S.A. E.S.P., menciona:

“PRIMERA.- OBJETO: El objeto del presente convenio es aunar esfuerzos entre EL DEPARTAMENTO y LA EMPRESA para la implementación del Plan Departamental para el Manejo Empresarial de los Servicios de Agua y Saneamiento Básico de Valle del Cauca, conforme a lo dispuesto en el Decreto 3200 de 2008 y al PDA de Valle del Cauca. (...)”

CUARTA.- OBLIGACIONES DE LA EMPRESA: En cumplimiento del objeto del presente convenio, LA EMPRESA se obliga a: 1.- Adoptar las políticas departamentales en materia de saneamiento básico y agua potable, en el Departamento; 2.- Cumplir irrestrictamente con las funciones de GESTOR del PDA asignadas en el artículo 12 del Decreto Nacional 3200 de 2008; 3.- Cumplir con las instrucciones que le sean dadas por el Comité Directivo del PDA, a través del señor Gobernador del Departamento de Valle del Cauca o por los mecanismos que expresamente él determine; 4.- Presentar los informes y demás requerimientos que solicite el Departamento de Valle del Cauca y la supervisión del convenio; 5.- Ejercer la ordenación del gasto con plena observancia de la Ley 1176 de 2007 y el Decreto 3200 de 2008, velando siempre por que los recursos correspondientes al SGP se invertirán respetando las citadas normas y todas aquellas que las modifiquen o complementen; 6.- Celebrar todos los contratos y negocios jurídicos inherentes al cumplimiento de su cargo, con observancia,, en lo pertinente, de la Ley 80 de 1993, Ley 142 de 1994 , Ley 1150, 1151, 1176 de 2007, Decreto 3200 de 2008 y demás disposiciones legales vigentes; 7.- Atender y acatar las instrucciones dadas por el Comité Directivo del PDA y tomar las medidas necesarias para su cumplimiento; 8.- Atender y acatar cualquier requerimiento, indicación e instrucción impartida por el supervisor del convenio; 9.- Informar oportunamente al DEPARTAMENTO sobre cualquier eventualidad que pueda sobrevenir y que afecte el normal desarrollo del convenio; 10.- Las demás requeridas para la debida ejecución del objeto y que estén acordes con la naturaleza del convenio. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Contrato de Fiducia Mercantil Irrevocable de Recaudo, Administración, Garantía y Pagos para el Manejo de los Recursos de los Planes Departamentales de Agua, señala lo siguiente:

“CLÁUSULA SEGUNDA.- OBJETO: En virtud del presente CONTRATO y conforme con las previsiones generales de los artículos 1226 y siguientes del Código de Comercio, se constituye el PATRIMONIO AUTÓNOMO FIA, a través del cual el CONSORCIO FIDUCIARIO:

2.1. Recibirá las transferencias por parte de LOS FIDEICOMITENTES de los recursos destinados a la financiación y ejecución de los PDA, para que el CONSORCIO FIDUCIARIO a través del PATRIMONIO AUTÓNOMO FIA reciba el cien por ciento (100%) de los recursos correspondientes a los BIENES FIDEICOMITIDOS, los administre, invierta y destine a los pagos, en las condiciones y en el orden de prelación establecidos en el presente CONTRATO. (...)

2.8. Realizará los pagos establecidos en el presente CONTRATO, atendiendo la prelación de pagos establecida y una vez se cumplan los requisitos... (...)

CLÁUSULA SEXTA: APLICACIÓN DE LOS RECURSOS DEL PATRIMONIO AUTÓNOMO FÍA. Los recursos que ingresen en las distintas cuentas recaudadoras, aportados directa e indirectamente por LOS FIDEICOMITENTES, se destinarán a su vez, a integrar los siguientes Fondos, a saber:

(...) 6.4. FONDO PARA EL PDA: Se constituye con los BIENES FIDEICOMITIDOS y de acuerdo a lo establecido en cada una de [as cuentas, una vez se haya aprovisionado los Fondos establecidos en los numerales 6.1, 6.2 Y 6.3 anteriores, con el fin de llevar a cabo la ejecución y pagos de los compromisos adquiridos en desarrollo de los PDA. Estos recursos se destinará a sufragar los gastos que implique la implementación y ejecución de los PDA, que no corresponde asumir a los fondos antes mencionados, en los términos y condiciones que se establezcan en los diferentes contratos cuyo pago haya sido asumido por el PATRIMONIO AUTÓNOMO FIA. Este Fondo se deberá aprovisionar en el cien por ciento (100%) del valor de [a (s) cuota(s). del contrato correspondiente, de manera que veinte (20) días calendario antes a la fecha prevista para el pago de la(s) misma (s), se cuente con la totalidad de los recursos necesarios para el efecto. (...)

CLÁUSULA NOVENA.-CONDICIONES PARA LA REALIZACIÓN DE LOS PAGOS DEL PDA EXCEPTO PARA EL PAGO DEL SERVICIO DE DEUDA PROVENIENTE DE LOS CRÉDITOS AL PATRIMONIO AUTÓNOMO FIA Y/O LAS OPERACIONES INTERCUENTAS: El representante legal del FIDEICOMITENTE o del GESTOR de cada PDA, será el Ordenador del Gasto, por lo que 'El FIDEICOMITENTE informará al CONSORCIO FIDUCIARIO quien será el Ordenador de Gasto y registrará su firma y cumplirá con las demás condiciones exigidas para la autorización de pagos en la tarjeta que para el efecto suministrará el CONSORCIO FIDUCIARIO. En cumplimiento del objeto del presente CONTRATO, el CONSORCIO FIDUCIARIO, tendrá en cuenta lo siguiente para la realización de estos pagos:

9.1. El CONSORCIO FIDUCIARIO presentará al Ordenador de Gasto de cada PDA, un modelo de orden de pago que deberá ser aprobado por mismo, el cual contendrá toda la información necesaria para realizar el pago y como mínimo los siguientes datos:

- Nombre completo, NIT o cédula de ciudadanía de la persona destinataria del pago.
- Valor neto a pagar.
- Modalidad de pago.
- Cuenta destino.
- Concepto del pago.
- Dirección, teléfono
- Fondos que se afectarán por el pago y la cuantía de cada uno (FONDO PARA EL PDA. FONDO DE GASTOS ADMINISTRATIVOS, etc.). (...)

9.6. El CONSORCIO FIDUCIARIO, efectuará los pagos directamente a los beneficiarios, mediante abono en cuenta de ahorros o corriente en el establecimiento financiero que designe el beneficiario, de acuerdo con la información reportada al CONSORCIO FIDUCIARIO por el Ordenador de Gasto o a través de cheque que se pondrá a disposición del beneficiario en las oficinas del CONSORCIO FIDUCIARIO. No obstante lo anterior el CONSORCIO FIDUCIARIO estudiará eventos excepcionales para la realización de pagos por mecanismos diferentes a los aquí establecidos, previa autorización escrita impartida por el Ordenador de Gasto. (...) (Subrayado fuera de texto)

Normatividad Contable Pública

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, menciona en su numeral 5 los principios de contabilidad pública aplicables a diferentes etapas del proceso contable, entre los que se encuentran devengo y esencia sobre forma:

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

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

2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad para su administración. (...)”

8355- EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN: “Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación bruta de capital y gastos.”

9355- EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN: “Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de pasivos e ingresos.”

CONCLUSIONES

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

El Certificado de Disponibilidad de Recursos, es un documento que se emite, con el propósito de realizar una reserva de los recursos para su posterior ejecución por la empresa, en caso de que se cumplan los requisitos asociados a la entrega de los mismos, razón por la cual, la emisión de estos documentos en sí misma no tiene efectos contables, toda vez que los recursos se entregarán y se tendrán disponibles solamente cuando se cumplan los requisitos asociados a la ejecución de los proyectos.

En el contrato celebrado entre el Departamento y la E.S.P. Vallecaucana de Aguas, el acuerdo se realiza mediante una relación de agencia, en la cual, la entidad cedente o principal (Departamento), 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 (Empresa), ejecuta el objeto del acuerdo por cuenta y riesgo de la entidad principal.

Dado que la Empresa actúa como ente gestor del PDA, deberá acumular en su contabilidad, la información total del proyecto de inversión (activos, pasivos, ingresos, costos y gastos), durante toda la vida de este, lo cual se realizará en los diferentes momentos de la ejecución del mismo, de acuerdo con lo siguiente:

Si recibe los recursos para la ejecución del proyecto directamente, deberá 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.

Para controlar la ejecución del proyecto y presentar informes a la entidad principal, en este caso el Departamento, la empresa debe registrar en cuentas de orden los activos y los gastos en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN y los pasivos e ingresos en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

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.

Los anticipos que la Empresa entrega a terceros contratados para la ejecución de los proyectos, serán un activo para la entidad principal (Departamento), en tanto que para la Empresa, como ente ejecutor, constituirán una disminución del pasivo de los recursos recibidos en administración, por lo que deberá llevar el control de estos recursos mediante la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

Cuando los pagos los realice directamente el Consorcio FIA, y la empresa gestora no tenga acceso a recursos en administración, solamente deberá llevar el control de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos en las cuentas de orden mencionadas anteriormente y presentar los informes correspondientes al Departamento.

Adicionalmente, se debe revelar en notas a los estados financieros toda la información necesaria para el razonable entendimiento de este tipo de operaciones por parte de los usuarios.

CONCEPTO No. 20182000020321 DEL 14-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros pasivos diferidos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de Ingresos y gastos cuando los recursos recibidos y los terrenos de propiedad de la entidad, se destinan para la construcción de viviendas por parte de una Fidúcia Mercantil.

Doctor
JORGE IVÁN VELÁSQUEZ RESTREPO
Subdirector Administrativo y Financiero
Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín -ISVIMED
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550000777-2 del 23 de febrero de 2018, mediante la cual consulta en relación con los recursos entregados en Fiducia mercantil para la realización de programas de vivienda:

El ISVIMED en desarrollo del contrato de Fiducia Mercantil de administración y pagos, suscribió entre otros, el Fideicomiso Macroproyecto Pajarito PA2 - Montana B.8 y Mirador de la Cascada, mediante el cual aporta lotes y recursos en dinero a la fiducia para la realización de proyectos de vivienda, además señala:

“Entre la constitución del fideicomiso y la expedición de las resoluciones de asignación de subsidios para la afectación del gasto público social transcurren varios periodos contables (ejemplo tenemos un proyecto que inicio en el 2013 y a la fecha no se ha recibido) y por ende no se está cumpliendo con el principio de asociación de los ingresos con los costos y gastos en los que se incurre para la producción del bien, toda vez que los ingresos se reconocen en la etapa de constitución y el gasto dos o tres periodos contables después: este proceso se nos ha visto reflejado en los resultados del ejercicio contable que ha tenido unos periodos de resultados contables positivos muy elevados porque cuando se constituye el fideicomiso no se afecta el gasto si no una cuenta del activo (otros activos, cuenta 1926-derechos en fideicomiso) y otros periodos de perdidas muy elevadas (cuando se reconoce el gasto público social por la asignación de subsidios).

Todos estos ciclos han distorsionado los indicadores financieros y los análisis financieros que se realizan a los estados contables.

También debe tenerse en cuenta que el ISVIMED no es el que construye las unidades habitacionales, nuestro objeto social es la asignación de los subsidios para programas de vivienda que se ejecuten en la ciudad de Medellín. (...)”

Por lo anterior consulta:

“¿Es posible que el ISVIMED modifique su forma de contabilizar la ejecución de los recursos administrados en fideicomisos para sus proyectos de vivienda, afectando directamente la cuenta del gasto y no acumulando los costos en la cuenta a 151003-inventarios, reconociendo en las notas a los estados financieros el comportamiento de los proyectos (avances, subsidios asignados, unidades habitacionales entregadas, etc.)?”

¿en caso afirmativo, el ISVIMED podría llevar los saldos al 31/12/2017 de la cuenta 151003-construcciones como IMPACTOS POR LA TRANSICION AL NUEVO MARCO DE REGULACION, como consecuencia del cambio de esta política contable; o incluirlo en el proceso de depuración contable que actualmente se viene desarrollando en el Instituto?”

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual del Nuevo Marco normativo para las entidades de Gobierno, incorporado al RCP mediante la Resolución 533 de 2015, señala que la información financiera debe ser útil y según los objetivos servir a la toma de decisiones, en la medida, “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.”

Ahora, si bien la normatividad hace referencia que en la preparación de la información financiera se atenderán a unos principios, como sería el de Asociación el cual señala, “el reconocimiento de los ingresos con contraprestación está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.”, según puede apreciarse éste deberá atenderse en el evento de ingresos con contraprestación, que no corresponde al caso que nos ocupa.

Esta misma normativa dispone 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.

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 Instructivo 002 de 2015, que contiene las Instrucciones para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, en el inciso cuarto del numeral 1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO, señala: “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 2017, 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, revelación establecidos en el Marco normativo y en el presente Instructivo.”

Ahora, el CGC de las entidades de Gobierno, adoptado por la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, como: “Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del ingreso que se reconozca durante el periodo.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los ingresos pendientes de aplicar en periodos futuros.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, la aplicación del principio de Asociación entre ingresos y gastos, deberá observarse para el caso de las operaciones que generan Ingresos con contraprestación, como son por la Venta de bienes o la Prestación de Servicios, que no corresponde al hecho objeto de consulta.

Ahora bien, dado que el proceso se difiere en el tiempo, llegando incluso a afectar varios períodos contables posteriores, en consonancia con el principio de devengo, es indispensable hacer consistente los registros contables, con la ocurrencia de los hechos económicos.

Por lo tanto, para determinar el procedimiento contable por los recursos recibidos por Isvimed del Municipio de Medellín, es necesario que entre estas dos entidades coordinen las condiciones de ejecución y los flujos de información que les permita evitar incurrir en diferencias en los reportes de operaciones reciprocas. Tales acuerdos deberán estar de acuerdo con los siguientes parámetros, aplicables desde la vigencia del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, contenido en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, incluidas las contenidas en el anexo a la Resolución N° 484 de 2017:

1. Causación de la transferencia. La entidad que recibe los recursos debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Por su parte, la entidad que entrega los recursos registrará un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, con crédito a la subcuenta 240315-Otras Transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, esta última se cancelará con el giro.

2. Recepción de los recursos. Reconocerá el recaudo de los recursos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, acreditando la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

3. Giro de recursos para constituir la Fiducia. Con los recursos recibidos, la entidad gira al patrimonio constituido y registra un débito en la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

4. Recibo de las viviendas. Una vez el Patrimonio entrega el objeto para el cual fue constituido como son las viviendas, la entidad reconocerá un débito en la subcuenta 151003-Construcciones, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA con crédito a la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

5. Entrega de las viviendas a los beneficiarios

5.1. Reconocimiento del Ingreso. A la entrega de las viviendas, de una parte reconocerá el ingreso para lo cual cancelará el pasivo inicialmente registrado mediante un débito a la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS con crédito a la subcuenta 442802-Para proyectos de Inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

A su vez, la entidad que giró inicialmente los recursos, reconocerá el gasto y cancelará el activo diferido debitando la subcuenta 542302-Para proyectos de Inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, acreditando la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

- 5.2. Entrega de las viviendas. La entidad reconocerá el gasto, debitando la subcuenta 555001-Para vivienda de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS, acreditando la 151003-Construcciones de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Además, es pertinente señalar que el control de las construcciones en curso corresponderá a la Fiduciaria y mientras ISVIMED mantenga la titularidad de los derechos fiduciarios y hasta cuando el objeto se cumpla, la entidad continuará reconociendo el activo, por ser un recurso controlado del cual se espera obtener un bien para beneficio de la comunidad representado en viviendas, en consecuencia, no es viable afectar el gasto por los desembolsos realizados por la Fiducia mientras se desarrollan los proyectos, como tampoco cancelar contra la cuenta de Impactos por transición el saldo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, que en aras de la Representación fiel de la información contable debe coincidir al 1° de enero de 2018 por el valor real de los derechos de la entidad en el fideicomiso.

CONCEPTO No. 20182000023451 DEL 17-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros pasivos Otros ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro contable de las estampillas distritales que se retienen a los contratistas. Procedimiento para solicitar la creación de la cuenta contable por ingresos de Permiso Unificado para las Filmaciones Audiovisuales.

Doctora

BERTHA LUCÍA GÓMEZ MORENO

Profesional en Subdirección Administrativa y Financiera

Instituto Distrital de las Artes - IDARTES

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550001271-2, del día 06 de marzo de 2018, en la cual se señala:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1770

Compilación a 31 de diciembre de 2018

“...Al interior del Idartes tenemos la inquietud si para el manejo contable de las estampillas distritales que se retienen a los contratistas, se deben registrar dentro del nuevo plan de cuentas en la cuenta 240722 teniendo en cuenta que nosotros somos un Establecimiento Público y que hasta la vigencia 2017 se registraba en la cuenta 243690 otras retenciones en la fuente, cuando estas estampillas corresponden a una contribución de nivel Distrital.

También deseo informarme del procedimiento para solicitar la creación de una cuenta contable a la CGN, para el manejo de los ingresos de Permiso Unificado para las Filmaciones Audiovisuales...”

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

CONSIDERACIONES

Pregunta 1. Para el registro contable de las estampillas distritales que se retienen a los contratistas, se debe utilizar con el nuevo catálogo general de cuentas la subcuenta 240722- Estampillas, considerando que hasta la vigencia 2017 se registraba en la subcuenta 243690- Otras retenciones.

El artículo 38 del Título III de la Ley 397 de 1997 emitida por el Congreso de Colombia y por la cual se desarrollan los artículos 70, 71 y 72 y demás artículos concordantes de la Constitución Política y se dictan normas sobre patrimonio cultural, fomentos y estímulos a la cultura, se crea el Ministerio de la Cultura y se trasladan algunas dependencias, establece:

“ART. 38. -Estampilla Procultura. Facúltese a las asambleas departamentales y concejos municipales para crear una estampilla Pro cultura y sus recursos serán administrados por el respectivo ente territorial al que le corresponda el fomento y estímulo de la cultura, con destino a proyectos acorde con los planes nacionales y locales de cultura.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el artículo 1 de la Ley 666 del 2001 emitida por el Congreso de Colombia y por medio de la cual se modifica el artículo 38 de la Ley 397 de 1997 y se dictan otras disposiciones, decreta:

“ARTÍCULO 1º. Modificase el artículo 38 de la Ley 397 de 1997, el cual quedará así:

"Artículo 38. Autorízase a las asambleas departamentales, a los concejos distritales y a los concejos municipales para que ordenen la emisión de una estampilla "Procultura" cuyos recursos serán administrados por el respectivo ente territorial, al que le corresponda, el

fomento y el estímulo de la cultura, con destino a proyectos acordes con los planes nacionales y locales de cultura". (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el acuerdo número 187 del 2005, emitido por el Concejo de Bogotá D.C. y por medio del cual se ordena la emisión de la estampilla de pro cultura de Bogotá, decreta:

“ARTÍCULO PRIMERO. Creación. Ordenar la emisión de la estampilla Pro Cultura de Bogotá, de conformidad con lo autorizado en la Ley 397 de 1997 y la Ley 666 de 2001.

ARTÍCULO SEGUNDO. Administración y destinación de los recursos. Los fondos provenientes de la estampilla Pro Cultura serán administrados por el Gobierno Distrital, en cabeza de la entidad encargada del manejo de la cultura en Bogotá, y su destinación se hará de acuerdo con el artículo 2 de la Ley 666 de 2001 y el artículo 38-1 de la Ley 397 de 1997.

ARTÍCULO TERCERO. Sujeto Activo. El Distrito Capital de Bogotá es el sujeto activo de la estampilla Pro Cultura que se cause en su jurisdicción y en él radican las potestades de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro.

ARTÍCULO CUARTO. Sujeto Pasivo. Son sujetos pasivos de la estampilla “PRO CULTURA”, todas las personas naturales y jurídicas que suscriban contratos con las entidades que conforman el Presupuesto Anual del Distrito Capital de Bogotá.” (Subrayados fuera de texto)

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 N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, establece:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. ...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...

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

Así las cosas, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 598 de 2017, establece el tratamiento contable de la siguiente 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...

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los recursos que son de propiedad de terceros sobre los cuales la entidad tiene el derecho de cobro o de retención...” (Subrayado fuera de texto)

Pregunta 2. Procedimiento para solicitar la creación de una cuenta contable para el manejo de los ingresos de Permiso Unificado para las Filmaciones Audiovisuales.

El artículo 5 del Capítulo III del Decreto 340 de 2014 emitido por el Alcalde mayor de Bogotá y Por el cual se desarrolla el Permiso Unificado para las Filmaciones Audiovisuales - PUFA en el Distrito Capital, se adiciona el Decreto Distrital 456 de 2013, se crea la Comisión fílmica de Bogotá, y se dictan otras disposiciones, establece:

“Artículo 5°.- Permiso Unificado para Filmación Audiovisual. El Permiso Unificado para Filmación de obras Audiovisuales en el Distrito Capital - PUFA, actúa como un mecanismo que permite a los ciudadanos y/o productores de la filmaciones audiovisuales presentar en debida forma la documentación necesaria para que las entidades distritales tramiten de manera rápida y oportuna los conceptos, permisos o autorizaciones necesarios para el desarrollo de actividades de filmación de obras audiovisuales en el espacio público construido y zonas de uso público de la ciudad, según lo establecido en la normatividad vigente...” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece:

“4.1. Características fundamentales...

4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera 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... “(Subrayados fuera de texto)” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, establece la descripción y dinámica de la siguiente cuenta contable:

“4808- INGRESOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

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

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Pregunta 1. Para el registro contable de las estampillas distritales que se retienen a los contratistas, se debe utilizar con el nuevo catálogo general de cuentas la subcuenta 240722- Estampillas, de conformidad con lo determinado en la descripción de la cuenta 2407- RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS contenida en el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 598 de 2017.

En el momento en que el Instituto Distrital de las Artes realice el giro de las Estampillas descontadas a los contratistas, al Distrito Capital de Bogotá el cual actúa como sujeto activo, deberá reconocer un débito en la subcuenta 240722-Estampillas de la cuenta 2407- RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cabe señalar, que al configurarse una operación interinstitucional, el Instituto Distrital de las Artes deberá seguir el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, anexo a la Resolución N° 006 de 2017.

Pregunta 2. Procedimiento para solicitar la creación de una cuenta contable para el manejo de los ingresos de permiso unificado para las filmaciones audiovisuales.

Para el reconocimiento de los ingresos de permiso unificado para las filmaciones audiovisuales, recibidos por el Instituto Distrital de las Artes por parte de los productores, se utilizará la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS en aplicación del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones en especial la Resolución N° 598 de 2017. En consecuencia no es pertinente la creación de una cuenta por este concepto.

Cabe aclarar que el nuevo Marco Normativo no limita el registro de la subcuenta “Otros” en el 5%, toda vez que las partidas deberán revelarse en función de su materialidad donde la información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y en la medida en que sea material y tenga valor predictivo y valor confirmatorio, o ambos.

Así las cosas, 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. 20182000029611 DEL 29-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente
	SUBTEMAS	Clasificación de los pasivos asociados a los activos en concesión en acuerdos de concesión de infraestructura portuaria y férrea en la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo

Doctora
MIREYI VARGAS OLIVEROS
Experta 6 del GIT Administrativo y Financiero
Agencia Nacional de Infraestructura (ANI)

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001841-2, del 20 de abril de 2018, mediante la cual pregunta cuál debe ser la clasificación de los pasivos asociados a los activos en concesión en los acuerdos de concesión de infraestructura portuaria y férrea en la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo. Lo anterior, considerando que, según su información:

- En los proyectos de concesión de modo portuario, la Nación no realiza aportes y todas las inversiones que realiza el concesionario las efectúa con sus recursos propios, previa aprobación de un plan de inversiones por parte de la Agencia. Para estos proyectos no se tienen patrimonios autónomos y muy pocos tienen interventorías. Adicionalmente, a 31 de diciembre de 2017, la entidad registró la inversión del privado de acuerdo a un concepto emitido por la CGN, debitando la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES y acreditando la subcuenta 325525-Bienes de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.
- En los proyectos de concesión del modo férreo, el Estado aporta el 90% de los recursos para realizar obras de rehabilitación y mantenimiento de la red férrea existente. Estos proyectos tienen patrimonios autónomos para el manejo de los recursos de la Nación y tienen interventoría, pero estas interventorías no pueden revisar la inversión del privado por cuanto estos recursos no entran a los patrimonios autónomos. En estos proyectos, el concesionario realiza el 10% de inversiones con recursos propios.

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.

Como contraprestación, de conformidad con los términos del acuerdo, la entidad concedente puede compensar al concesionario por el activo que proporcione o por la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (pasivo financiero) o b) cediendo al concesionario el derecho a obtener ingresos producto de la explotación del activo en concesión o de otro activo generador de ingresos (cesión de derechos de explotación al concesionario).

Si la entidad concedente realiza pagos directos al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión y, a su vez, le cede derechos para explotar dicho activo u otro activo generador de ingresos, reconocerá separadamente la parte que corresponde a pasivo financiero y la parte que corresponde a pasivo diferido. El valor inicial del pasivo total será el mismo valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente reconocido como activo, 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 (...)

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 (...)

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 (...) (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

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

1. En la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo, el pasivo asociado a los activos en concesión en los acuerdos de infraestructura portuaria debe clasificarse como pasivo diferido, por cuanto, en este tipo de acuerdos, la ANI únicamente compensa al concesionario por las actividades de construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de los activos en concesión a través de la cesión del derecho a recibir los ingresos que se generen por la explotación de dichos activos.
2. En la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo, el pasivo asociado a los activos en concesión en los acuerdos de concesión de infraestructura férrea debe clasificarse como pasivo financiero o pasivo diferido. Se clasificará como pasivo diferido aquellos aportes futuros que la ANI deba realizar al concesionario con posterioridad a la fecha de determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo, por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de los activos en concesión reconocidos a 31 de diciembre de 2017. Por su parte, se clasificará como pasivo diferido la parte de los activos en concesión reconocidos a 31 de diciembre de 2017, que aún se encuentre financiada con la cesión de derechos al concesionario de recibir los ingresos que se generen por la explotación de dichos activos, con posterioridad a la fecha de determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo.

CONCEPTO No. 20182000034151 DEL 10-07-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros pasivos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro contable de los rendimientos financieros que se generan en los recursos recibidos en administración.

Doctora
SANDRA ISABEL URREGO CRISTANCHO
Alcaldía de Aguazul
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002279-2, del día 22 de mayo del 2018, en la cual se señala:

“...comedidamente solicito claridad en el registro contable de los rendimientos financieros que se generan en los recursos recibidos y entregados en administración.

Por ejemplo: En el caso de Recursos Recibidos en Administración. Es un Convenio Interadministrativo suscrito con el DPS Departamento de la Prosperidad Social en el cual el DPS trasfiere al municipio unos recursos para que los ejecute en el marco del objeto del convenio en mención, solicito por favor si se tiene un procedimiento establecido para el registro de este tipo de operaciones o de no ser así aclarar en que cuenta debe la entidad territorial registrar dichos rendimientos financieros ¿si se registran a la cuenta 290201 recursos recibidos en administración? (Sic) o en la cuenta 240726 rendimientos?”

En conversación vía telefónica, el Municipio de Aguazul indica que la inquietud se enfoca en si bajo el nuevo marco normativo, la subcuenta contable a utilizar para el reconocimiento de los rendimientos financieros generados por los recursos otorgados por el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social-Fondo de Inversión para la Paz-DPS-FIT al Municipio de Aguazul Casanare mediante convenio interadministrativo N° 250 de 2013, corresponde a la subcuenta 290201-En administración o 240726-Rendimientos financieros.

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

CONSIDERACIONES

El convenio interadministrativo N° 250 de 2013 celebrado entre el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social-Fondo de Inversión para la Paz-DPS-FIT y el Municipio de Aguazul Casanare, establece:

“CLÁUSULA TERCERA

(...)

PARÁGRAFO SEGUNDO: El aporte del DPS-FIP, se consignará en la cuenta de ahorros N° 077159374 del banco BBVA, la cual será administrada por LA ENTIDAD TERRITORIAL, con destinación exclusiva para la ejecución de este convenio.

(...)

CLÁUSULA SÉPTIMA

RENDIMIENTOS FINANCIEROS. -Los rendimientos financieros y demás réditos originados en los recursos aportados por el DPS-FIP deberán ser consignados, dentro del mes siguiente al de su recaudo, en la cuenta (s) bancaria (s) que la Tesorería del DPS señale por escrito para el efecto.

PARÁGRAFO 1. LA ENTIDAD TERRITORIAL solicitará por escrito al Supervisor del presente convenio, en (los) número (s) de la (s) cuenta (s) bancaria (s) para las consignaciones antes mencionadas.

PARÁGRAFO 2: Los rendimientos financieros originados en los contratos que se suscriban en desarrollo o ejecución del presente convenio y que correspondan a recursos girados por el DPS, deberán ser consignados, dentro del mes siguiente al de su recaudo, en la cuenta (s) bancaria (s) que la Tesorería del DPS señale por escrito para el efecto.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera anexo al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, establece:

“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.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía y/o fecha de vencimiento.

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; también pueden ser 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.

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.

(...)

6.2.2.

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.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones en especial la Resolución N° 484 de 2017, 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.

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.

DINÁMICA SE DEBITA CON:

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

2- El valor de la aplicación del recaudo al concepto que corresponda.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los recursos que son de propiedad de terceros sobre los cuales la entidad tiene el derecho de cobro o de retención.

2- El valor de los recaudos en las cuentas de la entidad que no hayan sido aplicados al concepto correspondiente.

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.

DINÁMICA SE DEBITA CON:

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

2- El valor de la aplicación del recaudo al concepto que corresponda.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los recursos que son de propiedad de terceros sobre los cuales la entidad tiene el derecho de cobro o de retención.

2- El valor de los recaudos en las cuentas de la entidad que no hayan sido aplicados al concepto correspondiente." (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El municipio de Aguazul deberá evaluar para cada convenio o contrato interadministrativo firmado, 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.

Ahora bien, 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, éste último es 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, restituirlos al titular.

Así las cosas, el registro contable que se deberá adelantar para el reconocimiento de los rendimientos financieros, considerará una de las dos siguientes alternativas:

- Si los rendimientos financieros deben ser entregados al titular de los recursos, es decir, este último conserva el derecho de cobro de efectivo o sus equivalentes, sin posibilidad de usarlos en actividades del mismo proyecto, el registro contable corresponderá a un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

- Si los rendimientos financieros hacen parte de los recursos que deben ser administrados por el Municipio de Aguazul, es decir, si pueden ser usados en actividades del mismo proyecto, el registro contable corresponderá a un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

El valor a reconocer en los anteriores registros, corresponde al valor nominal de los recursos percibidos como rendimientos financieros, y representados en efectivo o equivalentes al efectivo.

CONCEPTO No. 20182000065091 DEL 17-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Pasivos Ingresos Otros activos Gastos

	Activos intangibles
SUBTEMAS	Reconocimiento del ingreso por concepto de contribución especial por parte de la Superintendencia de Servicios públicos, y del gasto por el mismo concepto por parte de las empresas de servicios públicos vigiladas.

Doctor
 EUDES SOLER SANABRIA
 Director Financiero
 Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004666-2 del 19 de noviembre en el cual solicita concepto, en los siguientes términos:

(...)

1- La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, tiene la función de la inspección, vigilancia y control de las entidades que prestan los servicios públicos, en desarrollo de la función de política administrativa, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 370 constitucional.

El artículo 85 de la Ley 142 de 1994, consagró a cargo de las empresas de servicios públicos, la obligación de pagar a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, la contribución especial prevista en dicha norma, con el propósito de que esta entidad recupere los costos en los que incurre por las actividades de vigilancia y control que desarrolla.

De conformidad con lo establecido en el inciso 2° del artículo 338 de la Constitución Política señala que “La ley, las ordenanzas y/o acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema, y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, debe ser fijados por la ley las ordenanzas o los acuerdos”.

La SSPD, anualmente en el mes de diciembre y mediante acto administrativo (Resolución), establece el cobro del anticipo de la Contribución Especial del año siguiente, con el fin de disponer de recursos necesarios para el desempeño de su función, y a sus compromisos presupuestales durante la vigencia fiscal. Este anticipo deberá ser pagado en el mes de enero y corresponde al 40% del valor de la contribución especial liquidada el año anterior.

El Anticipo encuentra su sustento en un fallo emitido por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Exp. N° 8129, del Primero de agosto de 1997, con referencia: Acción de nulidad apartes de los artículos 1°, 40 5° y el artículo 6° de la Resolución 500 del 3 de agosto de 1995 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, al estudiar el alcance del artículo 85 de la ley 142 de 1994, en el cual manifestó entre otros:

“(…) Con relación al artículo 4°, precisa la Sala que, si de acuerdo con la ley corresponde a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios el recaudo de la contribución, está facultada para adoptar los mecanismos administrativos necesarios que le permitan desempeñar tal función.

Para la Sala, de acuerdo con la ley la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios tiene amplias facultades para liquidar y cobrar a cada contribuyente lo que le corresponda. Aún más, el artículo 85.5 expresa que la Superintendencia debe liquidar y recaudar las contribuciones correspondientes al servicio de inspección y vigilancia. Es decir que la ley permite que la Superintendencia reglamente la forma como se debe liquidar y recaudar la contribución con que deben contribuir las empresas prestadoras del servicio, reglamentación determinada por los artículos 4°, 5° y 6° de la Resolución acusada.

Por ello, para la Sala, **la Superintendencia podía reglamentar la liquidación y recaudo de la manera que lo hizo, exigiendo la presentación de una liquidación privada, con el pago de un anticipo, del 50%**, que en materia tributaria siempre se ha entendido como una forma de pago o recaudo, el cual será complementado con el pago del saldo dentro del término señalado por el artículo 85.6, es decir dentro del mes siguiente a aquel en el cual quede en firme la liquidación definitiva” Negrilla fuera de texto.

Así las cosas, anualmente la SSPD expide una resolución que establece el cobro del anticipo de la contribución especial para la vigencia. Este recaudo se realiza en los primeros meses de año y se registra como un recaudo anticipado afectando la cuenta contable 291013-Contribuciones.

En los meses de julio a agosto, la SSPD expide la resolución que fija la tarifa de la contribución; Fijada la tarifa, se procede con la causación y registros contables de la contribución.

Al tener registrado el anticipo y teniendo en cuenta que SIIF Nación II, no tiene un procedimiento automático para el registro del anticipo al ingreso una vez que se fije la tarifa de la contribución, la SSPD debe disponer de varias personas para la causación del ingreso desde el anticipo, con un promedio de 1500 registros.

Actualmente con el recuadro del anticipo de la contribución se presentan los siguientes casos:

- a) Presupuestalmente el recaudo de los anticipos afecta la ejecución de ingresos presupuestales, debido a que la SSPD está utilizando estos anticipos como recursos para su funcionamiento. (Anexo: ejecución presupuestal)
- b) Los estados financieros presentan en el estado de resultado saldo negativo déficit del ejercicio, afectando el Balance General de la Nación. (anexo: estados financieros)
- c) Diferencias en las operaciones reciprocas, los vigilados registran el anticipo al gasto o costo pues manifiestan que es su obligación pagar la contribución. (anexo: estadístico de reciprocas).
- d) Según las estadísticas el 95% de las entidades que pagan el anticipo, se les liquida contribución.

De acuerdo a lo anterior, ¿puede la SSPD registrar el anticipo directamente al ingreso, teniendo en cuenta que afecta la gestión presupuestal y los estados financieros?

2- La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios estableció en su manual de políticas contables lo siguiente: Reconocer y registrar una licencia como activo intangible o directamente al gasto de acuerdo a su materialidad, sin embargo y teniendo en cuenta la descripción de la cuenta 1905-Bienes y servicios pagados por anticipados, la cual indica:

(...)

¿Deberá la SSPD registrar las licencias que no se reconocen como activo intangible en la cuenta 1905-Bienes y servicios pagados por anticipados, y así amortizarlas por el periodo de uso de la licencia?

En los siguientes términos se resuelve la consulta, en el orden en que fueron planteados los interrogantes:

CONSIDERACIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, para que la información financiera cumpla con las características cualitativas, debe atender a un conjunto de pautas o macrorreglas, definidas en el numeral 5 - Principios de Contabilidad del Marco conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, de los cuales es pertinente citar 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 de texto)

Los numerales 6.2.3. Reconocimiento de ingresos, y 6.2.4 Reconocimiento de gastos del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, establece que:

“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.

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.”
(...)

Por su parte, el numeral 15 del mismo Marco normativo, en relación con los activos intangibles dispone lo siguiente:

“15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

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

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

3. La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos de producción o de prestación de servicios, o d) le permite, a la entidad, mejorar la prestación de los servicios. (...) (Subrayados fuera de texto)

(...)

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.

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 esperado y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 598 de 2017, establece la descripción y dinámica de la siguiente cuenta:

“2910- INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la entidad en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios.” (Subrayado fuera de texto)

4110-NO TRIBUTARIOS DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA

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 (...).

1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

5111 - GENERALES

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad.”
(Subrayado fuera de texto)

Esta cuenta contiene la subcuenta 51165-Intangibles

CONCLUSIONES

Conforme a la normatividad expuesta, se concluye lo siguiente para cada uno de los interrogantes planteados en la consulta:

- **Viabilidad de registrar el anticipo pagado por las Empresas de Servicios Públicos vigiladas por la SSPD, directamente al ingreso, teniendo en cuenta que afecta la gestión presupuestal y los estados financieros**

La información financiera debe cumplir con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, esta última significa que la información financiera debe ser completa, neutral y estar libre de error, por lo tanto debe incluir toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones pertinentes, no debe tener sesgo en la selección o presentación o de otro tipo; tampoco puede estar ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la misma se reciba de forma favorable por los usuarios.

Por lo tanto, en procura de cumplir con esta característica y conforme a los principios de contabilidad, los valores recibidos de forma anticipada por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios por concepto de liquidación de las contribuciones establecidas en la Ley 142 de 1994, no es viable registrar el anticipo pagado por las entidades vigiladas directamente al ingreso con el ánimo de subsanar los efectos que se puedan presentar el Estado de resultados, y las diferencias frente a la gestión presupuestal.

En consecuencia, el ingreso recibido por anticipado debe reconocerse en el momento del recaudo del recurso como un ingreso recibido por anticipado mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda, y un crédito en la subcuenta 291013-Contribuciones, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

En cumplimiento del principio de devengo, en la medida en que se cumplan las condiciones para reconocer la contribución en los periodos en los que se produzca la contraprestación, la entidad reconocerá el ingreso, mediante un débito en la subcuenta 291013-Contribuciones, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y un crédito en la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Con relación a diferencias con los resultados de la ejecución presupuestal, debe tenerse en cuenta que la Información Contable Pública y la Presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, lo que por diversas circunstancias conlleva a que una misma transacción u operación tenga tratamientos diferenciales, razón por la que no se debe pretender que los resultados de ambos sistemas sean iguales entre sí; sin embargo, los datos revelados por ambos sistemas deben ser conciliables.

Ahora, respecto a las diferencias que se presentan en operaciones recíprocas por cuanto los vigilados registran el anticipo como gasto o costo, mientras que la Superintendencia registra como un pasivo, es necesario precisar que no es viable que las entidades vigiladas registren un gasto en el momento de girar dicho anticipo por contribución, por cuanto la normatividad señala el pago de un anticipo, caso en el cual deben reconocer el respectivo activo y posteriormente registrar su amortización en función del principio de devengo, momento en el cual deberán reconocer el gasto. Bajo este esquema, no es comprensible como puedan generarse diferencias a nivel de las operaciones recíprocas.

Por lo anterior, los responsables del pago de la contribución en el momento del giro, deben registrar un anticipo mediante un débito en la 190704 Anticipo contribución especial de la cuenta 1907 ANTICIPOS, RETENCIONES Y SALDOS A FAVOR POR IMPUESTOS Y

CONTRIBUCIONES y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Posteriormente, en cumplimiento del principio de devengo, deberá reconocerse mensualmente la alícuota correspondiente registrando el respectivo gasto en la subcuenta 522026 Contribuciones de la cuenta 5220 IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, con crédito en la subcuenta 190704 Anticipo contribución especial de la cuenta 1907 ANTICIPOS, RETENCIONES Y SALDOS A FAVOR POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES.

De esta manera las operaciones recíprocas se generarán por los saldos en la subcuenta 291013-Contribuciones, con la subcuenta 190704 Anticipo contribución especial, y por los saldos de los ingresos reconocidos por la Superintendencia y los gastos registrados por las entidades responsables de la contribución, respectivamente.

- **Viabilidad de registrar las licencias que no se reconocen como activo intangible en la cuenta 1905- Bienes y servicios pagados por anticipados, y así amortizarlas por el periodo de uso de la licencia**

Los activos intangibles son aquellos bienes inmateriales que puedan identificarse, controlarse, y de cuya utilización o explotación puedan obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, entre estos activos se contemplan las licencias.

Bajo ese contexto normativo, la licencia adquirida se registra como activo, si y solo si cumplen con características para el reconocimiento como intangible mencionadas en el párrafo inmediatamente anterior y debe amortizarse en el al lapso durante el cual se espera percibir los beneficios económicos o el potencial de servicios derivados de la misma.

Si la licencia no cumple con los criterios para reconocerse como activo deberá reconocerse directamente como gasto en la subcuenta 511165-Intangibles de la cuenta 5111- GENERALES.

Ahora bien, el registro en la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, es viable si la licencia no cumple con los criterios para reconocerse con activo y si el pago se efectúa de manera anticipada, caso en el cual su amortización debe hacerse durante el periodo en que se cause el gasto por su adquisición.

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación:

Concepto No. 20182000020981 del 22-03-2018

20182000028091 del 22-05-2018
 20182000029571 del 29-05-2018
 20182000035611 del 24-07-2018
 20182000045261 del 07-09-2018
 20182000046581 del 17-09-2018
 20182000076371 del 26-12-2018

CONCEPTO No. 20182000076681 DEL 06-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente
	SUBTEMAS	Reconocimiento inicial bajo el nuevo Marco Normativo de los activos concesionados en acuerdos de concesión de infraestructura portuaria.

Doctora
 ELIZABETH GÓMEZ SÁNCHEZ
 Vicepresidente Administrativa y Financiera
 Agencia Nacional de Infraestructura (ANI)
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2018550005050-2, del 19 de diciembre de 2018, mediante la cual solicita la revisión del concepto 2018200003171-1, del 15 de junio de 2018, en relación con la determinación de saldos iniciales de las inversiones realizadas por el concesionario por concepto de dragado. Lo anterior, teniendo en cuenta que las áreas técnicas de la ANI han expresado las siguientes consideraciones relacionadas con las inversiones en dragados así:

“1. Un dragado marítimo consiste en la operación de excavación subacuática de rocas y sedimentos en los accesos a puertos. Se lleva a cabo para aumentar la profundidad de un canal navegable y/o dársena de giro de embarcaciones, se pretende con ello aumentar el calado de estas zonas, para facilitar el tráfico marítimo por ellas sin perjuicio para los buques, con lo que se evita el riesgo de encallamiento.

2. El objetivo que se busca con la ejecución de la inversión en dragado es garantizar la navegación; cuando el motivo del dragado es la creación o la ampliación de puertos, dársenas, canales, marinas y otras instalaciones, el trabajo se llama dragado capital o de primera implantación.

3. Una vez realizado el dragado capital y de acuerdo con el nivel de sedimentación que se presente, es necesario buscar mantener la profundidad inicial, por lo que se acude a un dragado de mantenimiento buscando conservar la capacidad normal del canal navegable y/o dársena de giro de embarcaciones, siendo entonces este dragado de mantenimiento, un gasto.

4. Por todo lo anterior, se puede deducir entonces, que cuando se trata de un dragado capital que busque la construcción o ampliación de los accesos a terminales portuarios, se debe clasificar como una inversión y no un gasto, debido a que este dragado tiene como fin incrementar la capacidad de transporte y con esto los terminales portuarios obtienen eficiencia operativa mejorando la calidad de los servicios y disminuyendo los costos de operación por atender buques de mayor calado obteniendo mejoras por economía de escala”.

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

CONSIDERACIONES

La Norma de bienes de uso público contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que:

“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.

2. 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. (...)

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. El mejoramiento y rehabilitación son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del

activo, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos.

5. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. El mantenimiento y conservación son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el concepto 20182000031711, del 15 de junio de 2018 señala: “Por otra parte, dado que las inversiones realizadas por el concesionario por concepto de dragado corresponden a erogaciones tendientes a conservar la capacidad normal de uso de los activos en concesión, más que aumentar su vida útil, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos, en la determinación de los saldos iniciales de los activos en concesión bajo el nuevo Marco Normativo, la ANI deberá disminuir, en caso de que existan, aquellos valores por concepto de dragado que hayan sido incorporados como mayor valor del activo, afectando el patrimonio en la cuenta impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación”.

De otro lado, la Resolución 602 de 2018, por la cual se incorpora, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura, en el artículo 7º. Transitorio, establece lo siguiente: “Las entidades concedentes tendrán hasta el 31 de diciembre de 2022 para reconocer y medir los activos de infraestructura de transporte que se encontraban concesionados al 1 de enero de 2018, junto con los pasivos asociados a estos, conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Para ello, las entidades concedentes diseñarán un plan de trabajo aprobado por la alta dirección en el cual, a partir del inventario de actividades, se defina la incorporación gradual de activos y pasivos, priorizando aquellos de mayor impacto en la información financiera. La documentación de dicho plan, así como de su ejecución, deberá estar disponible para las autoridades y organismos de control que la requieran.

Para efectos de medición de los activos de infraestructura de transporte y de los pasivos asociados, las entidades concedentes aplicarán lo establecido en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, así como en el numeral 1.3.3 del Instructivo 002 de 2015, expedidos por la CGN.

Por su parte, las entidades titulares que tengan reconocidos activos de infraestructura de transporte que hayan sido entregados con anterioridad al 1 de enero de 2018 a una entidad concedente tendrán hasta el 31 de diciembre de 2021 para identificar y desincorporar los

activos y remitir a la entidad concedente la información para la respectiva incorporación. Para ello, las entidades titulares diseñarán un plan de trabajo aprobado por la alta dirección en el cual, a partir del inventario de actividades, se defina la desincorporación gradual de activos, priorizando aquellos de mayor impacto en la información financiera. La documentación de dicho plan, así como de su ejecución, deberá estar disponible para las autoridades y organismos de control que la requieran.

Los ajustes que realicen las entidades concedentes y las entidades titulares, conforme a lo establecido en este artículo, afectarán la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, para el año 2018, y la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, a partir del 1 de enero de 2019”.

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta la información adicional allegada por la ANI, así como las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye:

Las inversiones realizadas por el concesionario por concepto de dragado que busquen la construcción, el mejoramiento o rehabilitación de los accesos a terminales portuarios se deben reconocer como activo en la clasificación de bienes de uso público. Por su parte, aquellas inversiones en dragado tendientes a mantener o conservar la capacidad normal de uso de los activos en concesión, más que aumentar su vida útil, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos, se deben reconocer como gasto.

Por lo anterior, para efectos de la determinación de los saldos iniciales de los activos en concesión bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la ANI debe disminuir, únicamente, aquellos valores por concepto de dragado tendientes a mantener o conservar la capacidad normal de uso de los activos en concesión que hayan sido incorporados como mayor valor del activo, afectando la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, para el año 2018, y la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, a partir del 1 de enero de 2019. Lo anterior, conforme a lo establecido en el artículo 7º. Transitorio de la Resolución 602 de 2018.

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación:

Concepto No. 20182300028611 del 10-07-2018

20182000076701 del 28-12-2018

20182300065941 del 26-12-2018

20182000062991 del 05-12-2018

5.17 PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DEL GOBIERNO**CONCEPTO No. 20182000002781 DEL 09-02-2018**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Patrimonio Beneficios a empleados Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Cuentas de orden deudoras y acreedoras Ingresos Gastos
	SUBTEMAS	Incorporación en el balance inicial bajo el Marco Normativo para entidades de gobierno, en el SPGR, de bienes, derechos y obligaciones originados en la ejecución de recursos del SGR asignados para gastos del Sistema, que se encuentran registrados a 31 de diciembre de 2017 en el balance del SGR. Reconocimiento y medición de Cesantías Retroactivas. Procedimiento contable para reconocer derechos por parte de una entidad pública, cuando se le reconoce como víctima, en procesos judiciales que cursan en contra de terceros por delitos contra la administración pública. Reconocimiento de Responsabilidades fiscales. Fechas para entrega de reportes e informes en el año 2018.

Doctor
ALFREDO VARGAS ABAD
Gerente Financiero y Administrativo
Contraloría General De La República
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550000034-2 del 4 de enero de 2018, en la cual presenta consulta, en los siguientes

Contaduría General de la Nación

 Régimen de
Contabilidad
Pública

1798

Compilación a 31 de diciembre de 2018

términos:

(...)

2. SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS:

Una vez expuestos los antecedentes normativos sobre este punto, la CGR manifiesta que, surgen algunas dudas y por lo tanto se plantean los siguientes interrogantes:

a) ¿Debe la CGR reflejar de forma consolidada en sus estados financieros las cifras por los gastos ejecutados en el SGR, o dentro de su contabilidad presentar los gastos del SGR como una subunidad, o por el contrario, se deben manejar dos contabilidades de forma independiente?

b) Como en la actualidad es el Ministerio de Hacienda el encargado de consolidar la información financiera del SGR, no podría la CGR incorporar un balance inicial a su contabilidad, toda vez que en el SPGR no existe una ecuación patrimonial, por consiguiente se requiere que se indique por parte de la CGN, ¿cuáles serían las cifras a reportar en el Balance Inicial?

c) ¿Cómo será el reporte y consolidación de la información que se extraiga del SIIF - Nación y del SPGR para el reporte a la CGN a través del CHIP?

d) La CGR a 31 de diciembre de 2017 presentará saldos en cuentas tales como caja menor, provisiones de prestaciones sociales y obligaciones pagadas por terceros, saldos que necesariamente deben ser incluidos en el balance inicial, ¿cómo se migrará esta información al balance inicial y cuál será la cuenta de contrapartida?

e) Ante este panorama, ¿es viable que la CGN capacite a los funcionarios de la CGR, respecto de los cambios generados a raíz de la entrada en vigencia de la Resolución 470 de 2016?

2. REGISTRO DE LAS CESANTÍAS RETROACTIVAS CON BENEFICIO A LARGO PLAZO:

Respecto de la clasificación y medición de las cesantías retroactivas, presenta las siguientes inquietudes:

“a) Si las cesantías retroactivas clasificadas como un beneficio de largo plazo por la Resolución 484 de 2017, deben ser medidas considerando los supuestos actuariales, como por ejemplo sueldos, rotación de los empleados y las tendencias en los costos de los beneficios otorgados; determinando el valor presente de esta obligación, es decir,

utilizando técnicas actuariales; lo que daría como resultado el reconocimiento de una obligación de largo plazo en los saldos iniciales, generando un impacto alto en la información financiera de la CGR, o

b) Si las cesantías retroactivas clasificadas como un beneficio de largo plazo por la Resolución 484 de 2017 deben ser medidas como de corto plazo, es decir tal y como actualmente la CGR ha venido realizando dicha medición, generando así tan solo una reclasificación en cuentas contables sin efecto financiero en la determinación de saldos iniciales.”

3. CONCEPTO 20172000034791 DE LA CGN DEL 28 DE JUNIO DE 2017.

La CGR, solícito alcance de este concepto por cuanto no se ajusta a la realidad económica de la entidad, teniendo en cuenta que según lo dispuesto, la CGR no es la víctima, si no que, por el contrario, representa al Estado para recibir los bienes, dinero o títulos que entreguen los victimarios con el fin de que se repare el daño económico que hayan causado a las víctimas; y en ningún caso la recuperación entra a formar parte del patrimonio ni del aprovechamiento de la CGR.

Igualmente, el mencionado concepto establece que una vez se reciban bienes se dé por cancelada la cuenta por cobrar por concepto de indemnizaciones, desconociendo que a partir de su recibo la CGR deberá adelantar todas las acciones necesarias para comercializarlos y lograr su monetización a favor de la Dirección del Tesoro Nacional, por lo que el tratamiento contable y la gestión de la entidad no culmina con el recibo de los bienes, siendo esto solo el caso del pago en efectivo.

4. TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS PROCESOS DE RESPONSABILIDAD FISCAL Y JURISDICCIÓN COACTIVA.

La CGR solicita que la CGN considere expedir un procedimiento contable actualizado respecto del registro de los cobros y recuperaciones que hagan las Entidades Públicas que sufran algún detrimento patrimonial y como resultado de un proceso de Responsabilidad Fiscal que sea adelantado por la CGR, a fin de que se determinen aspectos tales como que las consignaciones que por este concepto se realicen con cargo la Dirección del Tesoro-DTN-, sean esas entidades, con base en lo dispuesto por la CGN, quienes efectúen la imputación de los recaudos por clasificar que se encuentran pendientes en la cuenta del Tesoro.” (...)

5. FECHA ENTREGA DE REPORTES.

Por último la CGR considera importante que la Contaduría General evalúe lo pertinente a separar las fechas de cierre tanto en SIIF como en CHIP para el reporte de primer trimestre 2018 y cargue de saldos iniciales, actividades que están previstas para el 30 de abril de 2018”.

En los siguientes términos se resuelven los interrogantes planteados en la consulta, excepto los literales a) y c) del numeral 1 los cuales fueron trasladados a la Subcontaduría de Centralización de la información por no corresponder a la interpretación de la normatividad contable pública sino a la consolidación y reporte de la información generada en el aplicativo SPGR.”

CONSIDERACIONES

7. SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

b) Como en la actualidad es el Ministerio de Hacienda el encargado de consolidar la información financiera del SGR, no podría la CGR incorporar un balance inicial a su contabilidad, toda vez que en el SPGR no existe una ecuación patrimonial, por consiguiente se requiere que se indique por parte de la CGN, ¿cuáles serían las cifras a reportar en el Balance Inicial?

Sobre este interrogante, la CGN, expidió el concepto 2016200003411 dirigido al doctor William Mora, contador del Sistema General de Regalías (SGR) donde se señala el procedimiento para la determinación de saldos iniciales en la contabilidad del SGR y el descargue de los saldos de las cuentas originados en la ejecución de recursos por parte de los órganos del SGR, y a su vez para que los órganos del SGR efectúen el balance inicial bajo el nuevo marco normativo para entidades de gobierno. Este concepto en las conclusiones señala lo siguiente:

(...) los saldos de las cuentas... que a la luz de lo establecido en el “Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías” (incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 470 del 19 de agosto de 2016), deban ser retirados de la contabilidad del SGR, se eliminarán acreditando o debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, según sea el caso, a primero de enero de 2017.

Por su parte, cada órgano del sistema, a la misma fecha, incorporará los activos y pasivos que le correspondan, acreditando o debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, según sea el caso.
(Subrayado fuera de texto)

d) La CGR a 31 de diciembre de 2017 presentará saldos en cuentas tales como caja menor, provisiones de prestaciones sociales y obligaciones pagadas por terceros, saldos que necesariamente deben ser incluidos en el balance inicial, ¿cómo se migrará esta información al balance inicial y cuál será la cuenta de contrapartida?

El instructivo 003 de 2017 por el cual se imparten Instrucciones relacionadas con el cambio del periodo contable 2017-2018 para el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y otros asuntos del proceso contable, con relación a los saldos de la provisión para prestaciones sociales a 31 de diciembre de 2016, dispone lo siguiente:

“1.1. Actividades administrativas 1.1.1. Actividades mínimas a desarrollar: Las acciones administrativas que la entidad debe adelantar para la finalización del periodo contable son, entre otras: cierre de compras, tesorería y presupuesto; traslados y cierre de costos de producción; legalización de cajas menores, viáticos y gastos de viaje, y anticipos a contratistas y proveedores; recibo a satisfacción de bienes y servicios; reconocimiento de derechos y obligaciones; tomas físicas de inventarías de bienes; conciliaciones bancarias; verificación, conciliación y ajuste de operaciones recíprocas; y consolidación de prestaciones sociales.

1.2.4. Consolidación de las prestaciones sociales Con antelación a la realización del cierre del periodo contable, las entidades de gobierno efectuarán el proceso de consolidación de las prestaciones sociales que se hayan provisionado durante el año 2017, con el propósito de reclasificar, ajustar y reconocer la obligación de las mismas, al final del periodo contable.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Instructivo 02 de 2015, señala 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 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.

Los ajustes surgidos por correcciones de errores de periodos anteriores a la fecha de transición que generen impacto patrimonial afectarán la cuenta Capital Fiscal.

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)

(...)

1.1.1. Cuentas por pagar

De acuerdo al nuevo Marco normativo, las cuentas por pagar son obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, la entidad reconocerá estas cuentas por pagar por su valor en libros a 31 de diciembre de 2016. Téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas cuentas corresponden al grupo Cuentas por Pagar, exceptuando los préstamos por pagar”

2. REGISTRO DE LAS CESANTÍAS RETROACTIVAS CON BENEFICIO A LARGO PLAZO:

Con relación a las preguntas expuestas en los literales a y b sobre la medición y clasificación de las Cesantías retroactivas, los numerales 5.1.2 y 5.2.2 de la norma sobre beneficios a empleados, señala lo siguiente:

“5.1.2. Medición 8. El pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo se medirá por el valor de la obligación derivada de los beneficios definidos al final del periodo contable, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera.

5.2.2. Medición

16. Los beneficios a los empleados a largo plazo se medirán, como mínimo, al final del periodo contable por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.

En el caso de las cesantías retroactivas, a cargo de la entidad, el beneficio se medirá, como mínimo, al final del periodo contable por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el catálogo de cuentas anexo a la Resolución No.620 de 2015, modificada por la Resolución 468 de 2016, describe la siguiente cuenta, así:

“2512. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO

DESCRIPCIÓN Representa el valor de las obligaciones generadas por concepto de las retribuciones que la entidad proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los pagos realizados por concepto de los diferentes beneficios a largo plazo y demás prestaciones económicas.
- 2- El menor valor de las obligaciones derivadas de los beneficios definidos, a partir de la medición del valor presente de las mismas.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor presente de los beneficios a largo plazo y demás prestaciones económicas causados y/o calculados.
- 2- El mayor valor de las obligaciones derivadas de los beneficios definidos, a partir de la medición del valor presente de las mismas.

Esta cuenta contiene la subcuenta 251204 Cesantías retroactivas

3. CONCEPTO 20172000034791 DE LA CGN DEL 28 DE JUNIO DE 2017.

La consulta que dio origen al concepto 20172000034791, fue planteada por la CGR en los siguientes términos:

La Contraloría General de la Republica (CGR), viene siendo reconocida como víctima en los procesos penales que cursan por delitos contra la administración públicas, y teniendo en cuenta que la Fiscalía General de la Nación informa, para el caso concreto de ODEBRECHT, que los procesados están ofreciendo entregar bienes y valores en dinero a la CGR, como parte de la reparación integral de la víctima, solicitamos su colaboración para que nos indiquen el procedimiento a seguir por parte de la CGR y cuentas contables a afectar, en el caso de recibir bienes y/o valores recibidos por concepto del resarcimiento del daño patrimonial y los reportes que de éste se deprendan, lo anterior tanto para el régimen actual como para el enmarcado dentro de la resolución 533 de 2015.

Con relación al tema consultado la CGR debe tener en cuenta lo señalado por la CGN en el Marco conceptual dispuesto como anexo a la Resolución N 533 de 2015, que en el numeral 5 señala el principio de esencia sobre la forma como una de las macro-reglas que orientan el proceso contable, indicando 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)

El citado Marco conceptual, en el numeral 6.1.1, al definir los Activos, señala que éstos “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)

Al respecto, el citado numeral dispone que “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.”

4. TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS PROCESOS DE RESPONSABILIDAD FISCAL Y JURISDICCIÓN COACTIVA.

Con relación a este interrogante, para el reconocimiento de hechos relacionados con las Responsabilidades fiscales, es de tener en cuenta lo dispuesto en el marco conceptual y las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, que hace parte del Marco normativo para entidades de gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y modificado mediante

Resolución N° 484 de 2017, así como el catálogo general de cuentas anexo a la Resolución No. 620 de 2015 modificada por la Resolución No. 468 de 2016.

“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)

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)

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.

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)

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.

Así mismo, este marco normativo, 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. (Subrayado fuera de texto)

Además, el numeral 1.2 procedimiento contable de operaciones interinstitucionales, señala lo siguiente:

1.2 Operaciones de enlace

Las operaciones de enlace se utilizan para el registro del recaudo, por parte de la tesorería centralizada, de derechos de otras entidades por los ingresos devengados y el flujo por las

obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda y préstamos por pagar de otras entidades del mismo nivel y, en consecuencia, sirven en las entidades para cancelar derechos y reconocer obligaciones.

7.2.1. 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. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte el catálogo de cuentas anexo a la Resolución No.620 de 2015, modificado por la Resolución No. 468 de 2016, contiene los códigos contables para el reconocimiento de las responsabilidades fiscales, los cuales homologan las subcuentas del Catálogo contenido en el Régimen de Contabilidad Publica precedente, así:

Cuentas RCP Precedente	Cuentas Marco Normativo Entidades de Gobierno
581006-Pérdida en siniestros	589017- Pérdida en siniestros
836101-En proceso internas	836101 Internas
836102 Ante autoridad competente	836102 Ante autoridad competente
147079-Indemnizaciones	138421-Responsabilidades
481049-Indemnizaciones	480828- Indemnizaciones
572080-Recaudos	572080-Recaudos
836102-Ante autoridad competente	836102-Ante autoridad competente
147084-Responsabilidades fiscales	138432- Responsabilidades fiscales
481050-Responsabilidades fiscales	480829-Responsabilidades fiscales

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente para cada uno de las inquietudes planteadas en la consulta:

1. SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Literal b:

Pregunta: ¿Como en la actualidad es el Ministerio de Hacienda el encargado de consolidar la información financiera del SGR, no podría la CGR incorporar un balance inicial a su contabilidad, toda vez que en el SPGR no existe una ecuación patrimonial, por consiguiente se requiere que se indique por parte de la CGN, ¿cuáles serían las cifras a reportar en el Balance Inicial?

Respuesta: Para la determinación de los saldos iniciales en aplicación del nuevo marco normativo para entidades de gobierno, los órganos ejecutores de recursos asignados para gastos del SGR, incorporarán los activos y pasivos que les correspondan, acreditando o debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, según sea el caso, tal como se señaló en el concepto 2016200003411 indicado en las consideraciones del cual se anexa copia por corresponder al caso planteado en esta consulta.

Literal d)

Pregunta: La CGR a 31 de diciembre de 2017 presentará saldos en cuentas tales como caja menor, provisiones de prestaciones sociales y obligaciones pagadas por terceros, saldos que necesariamente deben ser incluidos en el balance inicial, ¿cómo se migrará esta información al balance inicial y cuál será la cuenta de contrapartida?

Respuesta: Respecto de los saldos por prestaciones sociales se debe tener en cuenta que con ocasión del cierre del 2017, las entidades de gobierno deberán efectuar el proceso de consolidación de las prestaciones sociales que se hayan provisionado durante ese año, con el propósito de reclasificar, ajustar y reconocer la obligación real, y que ésta bajo el nuevo marco normativo se constituye como un beneficio para empleados, por lo tanto deberá reclasificarse a las subcuentas y cuentas que correspondan del grupo 25-BENEFICIOS A EMPLEADOS.

Ahora, con relación a los saldos como caja menor la entidad debe tener en cuenta que de conformidad con lo dispuesto en el instructivo 003 de 2017 con relación a las instrucciones para el cierre contable, los saldos de caja menor deben estar debidamente legalizados, razón por la cual no deberá existir saldo al 31 de diciembre de 2017 y por lo tanto tampoco en los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo.

Por su parte, respecto de las obligaciones pagadas por terceros, la entidad debe evaluar si este concepto cumple con la definición y los criterios de reconocimiento señalados en el nuevo Marco normativo para entidades de gobierno, es decir que se constituyen en

obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. En este caso debe reclasificar su saldo a la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR habilitada en el catálogo de cuentas para entidades de gobierno anexo a la Resolución No. 620 de 2015, modificada por la Resolución No.468 de 2016.

Literal e).

Pregunta: (...)” ¿Es viable que la CGN capacite a los funcionarios de la CGR, respecto de los cambios generados a raíz de la entrada en vigencia de la Resolución 470 de 2016?”

Respuesta: Sobre el particular me permito manifestarle que dentro del programa de capacitación ejecutado en el año 2017 se incluyó el procedimiento contable para el reconocimiento de los recursos del SGR, anexo a la Resolución No.470 de 2016, dirigido a todas las entidades de Gobierno incluyendo a la CGR. Una vez se defina el programa de capacitación para el año 2018 será publicada en la página web de la Contaduría.

2. REGISTRO DE LAS CESANTÍAS RETROACTIVAS CON BENEFICIO A LARGO PLAZO:

Con relación a las inquietudes planteadas en los literales a) y b) sobre la medición y clasificación de las cesantías retroactivas, de conformidad con lo establecido en la Resolución No.484 de 2017, estas obligaciones deben medirse al final del periodo contable por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha, es decir por el valor adeudado al empleado a la fecha de corte, por lo tanto no depende de variables actuariales. La clasificación de estas obligaciones se efectúa en la subcuenta 251204 Cesantías retroactivas de la cuenta 2512- BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, por cuanto no se espera pagar en los 12 meses siguiente al cierre del periodo al cual el empleado haya prestado sus servicios.

3. ALCANCE AL CONCEPTO 20172000034791 DE LA CGN DEL 28 DE JUNIO DE 2017

En relación con la solicitud de modificar el concepto CGN 20172000034791, le manifiesto que éste se emitió basados en el contexto de la consulta formulada por la Contraloría, la cual se indicó que esa entidad “viene siendo reconocida como víctima en los procesos penales que cursan por delitos contra la administración pública”. Además tampoco se explicó que a la CGR le corresponde comercializar los bienes, ni que los dineros provenientes de la comercialización ingresarían a la Dirección del Tesoro Nacional.

Por consiguiente, bajo el contexto planteado en la nueva consulta, cuando la víctima sea una entidad contable pública distinta a la Contraloría, el procedimiento contable es el siguiente:

2.1. Registros contables en la Contraloría

Cuando la CGR reciba los bienes para comercializarlos deberá reconocerlos en cuentas de orden acreedoras de control, así:

Para el efecto utilizará la subcuenta 991590-Otras acreedoras de control por el contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA, con crédito a la subcuenta 939016 Bienes y derechos para reparación de víctimas, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, del catálogo de cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, al igual que del catálogo de cuentas anexo a la Resolución No. 620 de 2015, modificada por la Resolución NO. 468 de 2016.

Los saldos de estas subcuentas se cancelarán una vez se surtan todos los trámites relacionados con la entrega del bien o de los recursos producto de la comercialización de los mismos, a las víctimas.

2.2 Registros contables en la entidad pública que se constituye como víctima y es beneficiaria de los recursos derivados del proceso judicial.

- **Marco normativo contable que deben atender las entidades de gobierno, expedido por la CGN mediante Resolución No. 533 de 2015.**

Una vez se reconozca a la entidad pública como víctima en procesos judiciales que cursen en contra de terceros por delitos contra la administración pública, de los cuales se espere recibir activos a cuenta de la reparación integral por el daño patrimonial causado, si es posible efectuar una medición de los activos contingentes, se registrará el derecho potencial en las subcuentas que identifican su origen, una vez se admiten las demandas.

Para tal efecto debitará las subcuentas que correspondan de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, con crédito en la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y se actualizan de acuerdo con la evolución del proceso y la evaluación de la certeza del fallo a favor.

Con la sentencia definitiva en la que se reconozca a entidad pública como víctima y esta entidad tenga el control sobre el derecho otorgado, se reconocerá tal hecho mediante un débito a la subcuenta 138421 Indemnizaciones de la cuenta 1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito a la subcuenta 480828-Indemnizaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Simultáneamente se ajustan las cuentas de orden inicialmente registradas, disminuyendo con un débito la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y un crédito en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS. Lo anterior, si se trata de una entidad de Gobierno.

Si los recursos producto de la comercialización de los bienes, o el dinero en efectivo para cancelar los derechos reconocidos ingresan a la Dirección del Tesoro Nacional, la entidad contable pública debitará la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará 138421 Indemnizaciones de la cuenta 1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

La Dirección del Tesoro Nacional, por su parte reconocerá 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 acredita la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

En este orden, queda sin vigencia el concepto CGN 20172000034791 expedido para la CGR.

4. TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS PROCESOS DE RESPONSABILIDAD FISCAL Y JURISDICCIÓN COACTIVA.

Con relación al procedimiento contable sobre los procesos de responsabilidad fiscal, me permito manifestarle que la CGN actualmente está desarrollando nuevos procedimientos contables los cuales se darán a conocer una vez sean formalizados. Mientras tanto las entidades deberán dar cumplimiento a lo dispuesto en los criterios técnicos relacionados con el reconocimiento, medición y revelación de los hechos económicos, los criterios genéricos del Marco conceptual correspondientes al Marco Normativo, así como el catálogo de cuentas para Entidades de Gobierno.

5. FECHA DE ENTREGA DE REPORTES.

En relación con la inquietud planteada en este numeral, en la cual solicita "... que la Contaduría General evalúe lo pertinente a separar las fechas de cierre tanto en SIIF como en CHIP para el reporte de primer trimestre 2018 y cargue de saldos iniciales, actividades

que están previstas para el 30 de abril de 2018”, me permito indicarle que la Contaduría General de la Nación-CGN a la fecha no ha contemplado la posibilidad de prorrogar los plazos para el reporte de la información definidos en el artículo 16 de la Resolución 706 del 16 de diciembre de 2016.

Ahora, para el reporte del Estado de situación financiera de apertura-Convergencia, la CGN es imperativo al indicar en el párrafo del artículo 19 de la precitada resolución que, “Durante el primer trimestre de 2018, se habilitarán el Catálogo General de Cuentas de la Resolución No. 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones y el Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones, para permitir el registro de los saldos iniciales (...)”. En este orden de ideas, es claro que las entidades públicas podrán iniciar el proceso de transmisión con antelación a la fecha límite de presentación.

Por último, el párrafo 2 del artículo 16 de la resolución en mención, estipula que la Contaduría General de la Nación solo otorgará prórrogas para el reporte de las categorías de información cuando circunstancias excepcionales de materialidad y/o situaciones contingentes demostradas, afecten el proceso de consolidación.

CONCEPTO No. 20182000029201 DEL 25-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Patrimonio
	SUBTEMAS	Cuenta para registrar la corrección de errores de ejercicios anteriores

Doctor
JULIÁN ANTONIO PIÑA CAMARGO
Subdirector Técnico de Contabilidad
Gobernación de Boyacá
Tunja - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001858-2, del 20 de abril de 2018, mediante la cual consulta lo siguiente:

“...Revisada la dinámica de la cuenta 3109 y la doctrina referente a esta que hay a la fecha, se nos genera la siguiente inquietud: Es esta la cuenta que se debe utilizar cuando se necesiten hacer ajustes que afectan ingresos y gastos de ejercicios anteriores, es decir que esta tendría el mismo tratamiento que las cuentas 4815 y 5815 del Régimen de Contabilidad Pública...”

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° 484 del 2017, mediante la cual se modificó el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en el Capítulo VI - Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, establecen:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

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

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

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmatrimales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

27. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error. (...)" (Subrayado fuera de texto)

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

3109 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.

3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.

2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.

3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, los errores que afecten los resultados de ejercicios de periodos anteriores en ningún caso pueden afectar el resultado del periodo en el cual son descubiertos. Su corrección deberá efectuarse contra la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados o 310902-Pérdidas o déficits acumulados, de la cuenta 3109 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda y acreditando las respectivas subcuentas y cuentas de activos, pasivos y patrimonio que sean objeto de ajuste.

Si el ajuste afecta materialmente los estados financieros, para efectos de presentación, se deberán reexpresar retroactivamente los estados financieros comparativos afectados por el error siguiendo las instrucciones señaladas en los párrafos 23 y 24 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, dispuesta en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, a menos de que sea impracticable realizar esta reexpresión, en cuyo caso se revelará las razones por las cuales fue impracticable.

Las cuentas 4815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES y 5815 - AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES por usted invocadas no tienen aplicación dentro de los criterios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20182000033971 DEL 10-07-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Capital Fiscal Cuentas de Orden acreedoras de control Saneamiento contable artículo 355 de la Ley 1819 de 2016
	SUBTEMAS	Aplicación de la Resolución N° 107 de 2017 sobre saneamiento contable de las entidades territoriales. Terrenos invadidos. Construcción del centro cultural en donde el terreno es de propiedad del Municipio. Bienes entregados a terceros sin legalizar.

Doctora
XIMENA ASTAIZA CASTRO
Secretaria de Administrativa y Financiera
Municipio de Chinchiná
Chinchiná - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550002483-2 del 8 de junio de 2018, la cual fue trasladada por la Contraloría General de Caldas para su trámite, mediante la cual consulta en relación con el proceso de depuración contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016,

1. De los inmuebles del municipio se han identificado predios invadidos por pobladores que han construido viviendas sin licencia ni autorización alguna por parte de la administración municipal, de los cuales el terreno tiene escrituras registradas a favor del municipio con lo cual se comprueba la propiedad, aun cuando en el IGAC figuran como viviendas (edificaciones).

Según lo anotado, cómo deben registrarse los terrenos y las edificaciones y éstas últimas se deben registrar por el avalúo de las edificaciones construidas en los predios de propiedad del municipio? Al respecto la entidad aclaró que los predios fueron construidos por los terceros que invadieron los terrenos.

2. El municipio en convenio con la nación y el departamento está construyendo el centro cultural, el terreno está registrado a nombre del municipio, sin embargo, la obra aún no ha sido entregada. En este caso, el registro contable se haría solo para el terreno, o se debe incluir la edificación.

3. Los bienes que están en proceso de legalización, dado que fueron entregados por el municipio a terceros mediante resoluciones hace muchos años atrás y que no fueron registrados en la oficina de instrumentos públicos. Pueden clasificarse en cuentas de orden?

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual contenido en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, “constituye la 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. Adicionalmente, el Marco conceptual tiene los siguientes objetivos: apoyar a los usuarios en la interpretación de la información financiera de las entidades de gobierno, ayudar a quienes preparan y presentan información financiera en el proceso de construcción de esta y servir a los evaluadores de la información en el proceso de realización de juicios sobre la información financiera.”

Es así como en el Marco conceptual al definir los elementos de los estados financieros, en relación con los activos señala, “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. (...) (Subrayado fuera de texto)

Además de la definición de activo, esta normativa establece los criterios para el reconocimiento y medición de modo 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.”

Por su parte, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación que hacen parte del Marco normativo para las entidades de Gobierno, contenidas en el Anexo de la Resolución N° 484 de 2017, respecto de las Propiedades, planta y Equipo, señala:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la 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.
3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado. (...)

Además, es necesario mencionar la Resolución N° 107 de 2017, "Por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 y se modifican los Catálogos Generales de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018", la cual señala:

“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.

1. IDENTIFICACIÓN DE LOS BIENES, DERECHOS U OBLIGACIONES OBJETO DE DEPURACIÓN.

Las entidades territoriales adelantarán las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de los periodos contables 2016 y 2017, a fin de garantizar que la información financiera que se presente en sus primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir, aquellos que se presenten con corte al 31 de diciembre de 2018, cumplan con las características cualitativas fundamentales de la información financiera {Relevancia y Representación fiel) de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos u obligaciones, y, mediante la incorporación y retiro de las partidas a que haya lugar, evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

a) valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad territorial; (...)

f) valores que no estén incorporados en la información financiera y representen derechos o bienes para la entidad territorial; (...)

2. REGISTRO DE LA DEPURACIÓN CONTABLE

(...)

2.2 Depuración contable durante el 2018 sobre la información financiera del 2017

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2018 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2017 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

a) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que incorporar bienes, derechos u obligaciones, ello se hará teniendo en cuenta los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015. Para tal efecto, dichas

incorporaciones se registrarán en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación, afectando:

1) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL (conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 para la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición) por el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007; y

2) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN por la diferencia que exista entre i) el valor del bien, derecho u obligación conforme a los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015, y ii) el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007.

No obstante, cuando sea impracticable determinar qué parte del valor de los bienes, derechos u obligaciones incorporados corresponde a un error de periodos anteriores a la fecha de transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y qué parte corresponde a impactos por la transición al nuevo marco de regulación, la incorporación se registrará en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. Se considera que este requisito es impracticable cuando su aplicación genere un costo que exceda los beneficios de obtener la información.

b) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que dar de baja bienes, derechos u obligaciones, estos se retirarán, por su valor en libros, disminuyendo la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación y demás conceptos asociados, y afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 en relación con la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición. (Subrayados fuera de texto)

c) Adicionalmente, la entidad territorial registrará el valor de los bienes o derechos incorporados, así como el valor de las obligaciones que se retiren, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Por su parte, se registrará el valor de los bienes o derechos que se retiren, así como el valor de las obligaciones que se incorporen, con un débito en la subcuenta 991530- Saneamiento

contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016. Los anteriores registros se efectuarán por el valor en el que se haya afectado el capital fiscal, producto de la incorporación y retiro de bienes, derechos y obligaciones.

Lo anterior, sin perjuicio de la aplicación del Instructivo 002 de 2015, en lo relacionado con la determinación de los saldos iniciales y la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

A las entidades territoriales les corresponde implementar lo dispuesto en el Marco normativo aplicable a las entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial el anexo a la Resolución N° 484 de 2017, así como la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, mediante la cual se incorporó al RCP el respectivo Catálogo General de Cuentas-CGC.

Es así como el Marco conceptual del Marco normativo para las entidades de Gobierno, define los activos como aquellos 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. De manera que inicialmente, es necesario determinar si los bienes que pretende incorporar a la contabilidad o si los que ya tienen registrados, cumplen las condiciones para su reconocimiento, señalando que el concepto de control se presenta cuando otorga un derecho a usar el bien para prestar servicios, ceder el bien para que un tercero preste el servicio, obtener efectivo con su venta, obtener unas ganancias futuras por su revalorización, o cuando el activo genera periódicamente una corriente de flujos de efectivo.

Adicional, cuando se trata de bienes inmuebles, es necesario analizar que un bien será reconocido como Propiedad, planta y equipo cuando corresponde a activos tangibles empleados por la entidad para la prestación de servicios y para propósitos administrativos, los cuales 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.

En consecuencia,

1. En relación con los terrenos invadidos, la entidad deberá analizar y determinar, en el contexto de la definición de la normatividad indicada, si existe control sobre el bien para su reconocimiento o en caso contrario desincorporarlos de la contabilidad considerando, según el Marco conceptual, que la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control, además, que los riesgos y beneficios asociados al activo si bien no se han transferido en forma regular, éstos ya se encuentran en cabeza de los terceros que edificaron sobre los terrenos del Municipio.

En el evento que la entidad, como producto de la evaluación sobre el control con respecto a los bienes, concluya que debe retirarlos de la contabilidad, en aplicación de la Resolución N° 107 de 2017 de la CGN, que determina el procedimiento para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2018, en aplicación del artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, al dar de baja el bien se retira por su valor en libros, disminuyendo la subcuenta que lo identifique, afectando correlativamente la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Ahora bien, con respecto a las edificaciones construidas por terceros, respecto de las cuales se presume que la Entidad Territorial no tiene ninguna injerencia y por lo tanto no ostenta el control, no pueden incorporarse a la contabilidad.

Además, por los bienes retirados, en caso que ello proceda, se debita la subcuenta 991530-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016. Los anteriores registros se efectuarán por el valor en el que se haya afectado el capital fiscal, por el retiro de los bienes.

2. En cuanto al centro cultural en construcción mediante convenio suscrito con la nación y el departamento, es preciso señalar que los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado. Por su parte el reconocimiento de la edificación se realizará conforme a lo acordado en el convenio, en donde se habrá indicado el beneficiario final de la obra y el momento en el cual se hará entrega de la misma. Por lo tanto solo hasta que el Municipio reciba y adquiera el control sobre el inmueble, podrá reconocerlo como propiedades, planta y equipo o como bien de uso público, según corresponda afectando el resultado del ejercicio como un Ingreso por concepto de Transferencias en la parte correspondiente a los aportes de las otras entidades.

3. A los bienes en proceso de legalización que fueron entregados por el municipio a terceros mediante resoluciones, aplicará para su registro lo anotado en el punto 1.

CONCEPTO No. 20182000034141 DEL 10-07-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Patrimonio de las Entidades de Gobierno - Impactos por transición al nuevo marco de regulación Beneficios posempleo Pensiones Ganancias o pérdidas por planes de beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Cancelación de la Provisión para pensiones del RCP precedente Reconocimiento del cálculo actuarial de pensiones en la determinación de los saldos iniciales en la fecha de la transición

Doctora
YAMILE HERNÁNDEZ CORTÉS
Contadora General
Gobernación del Valle del Cauca
Cali - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

En consideración a la solicitud presentada por esa entidad en la comunicación 2018550002752-2 del 4 de julio de 2018 mediante la cual consulta:

“Teniendo en cuenta el proceso de amortización del cálculo actuarial planteado por la Resolución 717 de 2012, de actualizar este valor hasta diciembre de 2029 dividiendo el monto a ajustar en el número de años que falta para completar el plazo previsto, manifiesto la siguiente inquietud:

Implementar esta dinámica en el nuevo marco normativo a partir del 1 de enero de 2018 para el reconocimiento del cálculo actuarial en las cuota de amortización y tiempo previsto por la resolución 717 de 2012, este reconocimiento se haría en las cuentas de beneficio a los empleados, y la amortización en la misma, con afectación al patrimonio, teniendo en cuenta que la resolución 717 de 2012, así lo contempla y no existe directriz en el nuevo marco normativo que invalide dicha dinámica y procedimiento.

Cabe mencionar que reconocer un cálculo actuarial como pasivo cierto y afectar nuestro patrimonio negativamente en más de \$3.9 billones es un efecto con altas afectaciones a nuestro patrimonio, afectación en la información financiera de la entidad, en lo social, y la gestión administrativa. Que por corresponder al concepto de cálculo actuarial, igual

corresponde a un estimativo del pasivo pensional, que no se considera una cifra real y definitiva, y por lo tanto “reconocerlo”, cuando es objeto a variaciones a futuro, considero que este registro debe ser con mesura y criterio de precaución.

CONSIDERACIONES

El marco normativo aplicable a las entidades de Gobierno a partir del 1° de enero de 2018 corresponde al incorporado al RCP por la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

Con el objeto de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, la CGN expidió el Instructivo 002 de 2015 mediante el cual se impartieron “las instrucciones generales a seguir por 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, (...)” (Es pertinente anotar que en razón a que la entrada en vigencia del Marco normativo de las entidades de Gobierno se da a partir del 1° de enero de 2018, este instructivo aplica sobre los saldos a 31 de diciembre de 2017)

En relación con los Beneficios posempleo el Instructivo 002 de 2015, señala:

“Entre los beneficios posempleo, se incluyen:

- a) las pensiones a cargo de la entidad; y (...)

Cuando la entidad, en su calidad de responsable del pasivo pensional, deba reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un pasivo por sus obligaciones y los activos que financien dichos beneficios. Las ganancias y pérdidas actuariales derivadas del cambio en el pasivo y en los activos destinados a financiarlo durante el periodo se reconocerán en el patrimonio.

Si en la fecha de transición, existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2017, dichos beneficios pueden encontrarse en las cuentas Provisiones para Pensiones, Pasivo Pensional Conmutado y Responsabilidades Contingentes. Por su parte, los activos que respaldan esas obligaciones pueden encontrarse en la cuenta Reserva Financiera Actuarial.

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 prestaciones legales, extralegales, por convención colectiva o por obligaciones implícitas que representen, para la entidad, una obligación presente que deba liquidar o pagar a los empleados después de cumplido el periodo de empleo en la entidad.
- b) Realizar el ajuste contable para eliminar las subcuentas de naturaleza débito y crédito correspondientes a los cálculos actuariales y a las obligaciones por amortizar de dicho cálculo, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- c) Medir las obligaciones identificadas en el literal a), que hayan sido reconocidas a 31 de diciembre de 2017 y que cumplan con la definición de este tipo de beneficios, 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. La diferencia entre el valor en libros y el nuevo valor de las obligaciones por beneficios posemplo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- d) Reconocer, como un pasivo, las obligaciones identificadas en el literal a), que no hayan sido reconocidas a 31 de diciembre de 2017 y que cumplan con la definición de este tipo de beneficios, 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. El reconocimiento de estas obligaciones afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)
(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

El Marco normativo a aplicar por las entidades de Gobierno es el dispuesto en la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones. A la fecha de la transición 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, las entidades deben llevar a cabo las actividades indicadas en el Instructivo 002 de 2015, el cual, específicamente para el rubro de Beneficios posemplo indica que deberán reconocerse las obligaciones por pensiones en el pasivo aplicando el siguiente procedimiento:

a. Cancelar los saldos débitos y créditos de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES que señalaba el RCP precedente, afectando la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN del Patrimonio. Lo anterior en razón a que en la nueva regulación deben cancelarse las provisiones que venía presentando la información financiera por este concepto.

b. Reconocer la obligación presente por concepto de pasivo pensional como entidad responsable, por el valor del cálculo actuarial vigente a 31 de diciembre de 2017, que para el caso del Departamento corresponde a la información disponible en el FONPET, registrando un crédito en las subcuentas 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones, 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, con débito a la subcuenta 314516-Beneficios a empleados de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Ahora, posteriormente, al presentarse variación de los cálculos actuariales, la entidad debe reconocer el aumento o disminución, afectando las subcuentas del pasivo pensional, contra la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

Además, es pertinente señalar que por la adopción del Nuevo Marco de Regulación, la Resolución N°717 de 2012, que modificó el registro de la amortización del cálculo actuarial del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional presentado en el Manual de Procedimientos del RCP precedente, perdió vigencia.

CONCEPTO No. 20182000045321 DEL 07-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Patrimonio de la Entidades de Gobierno - Impactos por la transición al nuevo marco de regulación
	SUBTEMAS	Ajustes de los saldos iniciales en la fecha de transición

Doctora

GRICELDA PULIDO JAIMES

Contadora

Unidades Tecnológicas de Santander

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1827

Compilación a 31 de diciembre de 2018

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550003362-2 del 14 de agosto de 2018, mediante la cual solicita concepto en relación con lo siguiente:

Cuando hay procesos de vigencias anteriores que por saneamiento contable requieren la depuración de cifras que modifican los saldos iniciales, es necesario igualmente modificar los estados financieros presentados de enero a junio?

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

CONSIDERACIONES

El Instructivo 002 de 2015, mediante el cual se imparten instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, estableció que este “tendrá aplicación una única vez durante el primer periodo de aplicación” para la determinación de los saldos iniciales a la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 2018), tomando como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017 para los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, además para la presentación de los primeros estados financieros, el mismo Instructivo define que durante el primer periodo de aplicación (comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2018) las entidades llevarán la contabilidad, para todos los efectos, conforme a los criterios señalados en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Así mismo, precisa que los ajustes surgidos por correcciones de errores de periodos anteriores a la fecha de transición que generen impacto patrimonial afectarán la cuenta Capital Fiscal.

Por su parte, la Carta Circular N° 002 de 7 de junio de 2018, dirigida a representantes legales y contadores públicos de las entidades del ámbito de aplicación del Marco normativo para Entidades de Gobierno relacionada con la utilización de la cuenta 3145-Impactos por la transición al Nuevo Marco de regulación y reporte de las categorías Estado de situación financiera de apertura e Información contable pública - Convergencia, señaló:

En atención a las inquietudes presentadas por los regulados respecto del uso de la cuenta 3145 IMPACTOS POR LA TRANSICION AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN y del reporte de información a la CGN, se precisa lo siguiente:

1. Utilización de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICION AL NUEVO MARCO DE REGULACION

Mediante el instructivo 002 de 2015 la CGN impartió instrucciones 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. Adicionalmente, se precisó que "El presente Instructivo tendrá aplicación una única vez durante el primer período de aplicación" (subrayado fuera de texto).

A su vez, en el artículo 4° de la Resolución 533 de 2015, modificado por el artículo 1° de la Resolución 693 de 2016, se definió el primer periodo de aplicación como el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2018.

Por lo anterior, en observancia de la regulación expedida por la CGN para la determinación de saldos iniciales, las entidades pueden aplicar las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015 durante todo el año 2018. Es decir, las entidades pueden ajustar, en sus sistemas de información, los saldos iniciales a la fecha de transición (1° de enero de 2018), de las distintas partidas de activos, pasivos y patrimonio, afectando, cuando haya lugar, la cuenta 3145 - IMPACTOS POR LA TRANSICION AL NUEVO MARCO DE REGULACION, en cualquier momento durante el primer período de aplicación. En todo caso, sobre el saldo inicial ajustado deberán aplicarse los criterios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno de tal forma que en la información financiera al 31 de diciembre de 2018 se reflejen adecuadamente los hechos económicos ocurridos durante el periodo contable.

2. Reporte de información (...)

Adicionalmente, las entidades de gobierno que, en observancia de la regulación expedida por la CGN ajusten los saldos iniciales durante el primer periodo de aplicación, deberán retransmitir el formulario CGN2015_001_SI_Convergencia, de la categoría Estado de Situación Financiera de Apertura Convergencia y la información trimestral de la categoría Información Contable Pública - Convergencia.

Así mismo, deben publicar nuevamente los informes financieros y contables mensuales, en los términos de la Resolución 182 de 2017."

De otra parte, la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores contenida en el Marco normativo para las entidades de Gobierno según lo dispuesto en la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

"4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.
21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.
22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.
23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.” (...)

CONCLUSIONES

La CGN emitió la Carta circular N° 002 de 2018, para aplicación por una única vez para la determinación de los saldos iniciales a la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 2018), en donde podrán ajustar las partidas de activos, pasivos y patrimonio afectando la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Posteriormente, mediante Carta Circular N° 002 de 7 de junio de 2018, se indicó que las entidades pueden aplicar las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015 durante todo el año 2018. Es decir, las entidades pueden ajustar, en sus sistemas de información, los saldos iniciales a la fecha de transición (1° de enero de 2018), de las distintas partidas de activos, pasivos y patrimonio, afectando, cuando haya lugar, la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICION AL NUEVO MARCO DE REGULACION. En todo caso, sobre el saldo inicial ajustado deberán aplicarse los criterios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno

de tal forma que en la información financiera al 31 de diciembre de 2018 se reflejen adecuadamente los hechos económicos ocurridos durante el periodo contable.

De acuerdo con lo anotado, podrán efectuarse los ajustes afectando la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICION AL NUEVO MARCO DE REGULACION, siempre que correspondan a hechos relacionados con la implementación de la nueva normatividad, caso en el cual se ajustarán los saldos iniciales al 1° de enero de 2018 y según lo expresado en la carta circular 002 de 2018, deberán retransmitir el formulario CGN2015_001_SI_Convergencia, de la categoría Estado de Situación Financiera de Apertura Convergencia y la información trimestral de la categoría Información Contable Pública - Convergencia.

Así mismo, deben publicar nuevamente los informes financieros y contables mensuales, en los términos de la Resolución 182 de 2017.

Ahora, si el hecho a registrar es resultado de depuraciones por saneamiento contable que debieron realizarse en período anteriores por efecto de la política de saneamiento permanente que venía reglamentado desde el RCP vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, procede reconocer estos hechos aplicando la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, según la cual en caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Como en este caso no existe, en el contexto de la nueva normatividad, información comparativa de períodos anteriores, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio, y los estados financieros posteriores de forma que se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

CONCEPTO No. 20182000046351 DEL 13-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Impactos por transición al nuevo Marco de regulación Beneficios posempleo-Pensiones Plan de activos para beneficios posempleo Otras cuentas por cobrar Liquidación provisional de bonos pensionales Ganancias o perdidas actuariales por planes de beneficios posempleo

	Bonos pensionales
SUBTEMAS	Procedimiento para el reconocimiento del Pasivo pensional: Causación de Nómina, Cuotas partes, Bonos pensionales Aplicación del Instructivo 002 de 2015 para determinar lós saldos iniciales a 1° de enero de 2018

Señor Vicealmirante (RA)
DANIEL IRIARTE ALVIRA
Director General
Club Militar de Oficiales
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550003568-2 del 31 de agosto de 2018, mediante la cual solicita el procedimiento contable para el reconocimiento de la provisión del cálculo actuarial del pasivo pensional y su amortización, en razón a que la entidad de control realizó observaciones al valor presentado en el reporte de información enviado a la CGN en 2017. Además, cuál será el procedimiento contable al aplicar la Resolución 533 de 2015.

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

CONSIDERACIONES

El Instructivo 002 de 2015, presenta las actividades relacionadas con la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, así como 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 y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación, para lo cual las entidades tendrán como referente el Marco conceptual y las Normas de Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación del Anexo a dicha Resolución.

La entidad determinará los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, a la fecha de transición, esto es al 1° de enero de 2018, tomando como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017.

En este sentido, para determinar los saldos iniciales de los Beneficios posempleo, el Instructivo 002 de 2015 señala:

“Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2017, dichos beneficios pueden encontrarse en las cuentas Provisiones para Pensiones, Pasivo Pensional Conmutado y Responsabilidades Contingentes. Por su parte, los activos que respaldan esas obligaciones pueden encontrarse en la cuenta Reserva Financiera Actuarial.

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 prestaciones legales, extralegales, por convención colectiva o por obligaciones implícitas que representen, para la entidad, una obligación presente que deba liquidar o pagar a los empleados después de cumplido el periodo de empleo en la entidad.
- b. Realizar el ajuste contable para eliminar las subcuentas de naturaleza débito y crédito correspondientes a los cálculos actuariales y a las obligaciones por amortizar de dicho cálculo, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- c. (...).
- d. Reconocer, como un pasivo, las obligaciones identificadas en el literal a), que no hayan sido reconocidas a 31 de diciembre de 2017 y que cumplan con la definición de este tipo de beneficios, (...). El reconocimiento de estas obligaciones afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- e. Realizar el ajuste contable para eliminar los pasivos identificados en el literal a) que a 31 de diciembre de 2017, la entidad haya reconocido a favor de sus empleados, pero que no puedan ser clasificados como beneficios posempleo conforme a lo dispuesto en el presente Instructivo. El ajuste realizado afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- f. Medir, por su valor de mercado, los activos con destinación específica que posea la entidad para cubrir el pago de estas obligaciones, tales como fondos de inversión, patrimonios autónomos, recursos en el FONPET, encargos fiduciarios y recursos en administración, entre otros. Estos activos se clasificarán como Plan de Activos relacionado con estos pasivos, y la diferencia resultante de su medición afectará directamente el patrimonio en la cuenta Ganancias o Pérdidas por Planes de Beneficios a Empleados.”

Una vez determinados los saldos iniciales, la entidad aplicará para el registro de las diferentes operaciones la Norma de Beneficios a Empleados-Beneficios posempleo

“5.4. Beneficios posempleo

5.4.1. Reconocimiento

27. Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la entidad.
28. 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; y
- (...)
30. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente. El plan de activos para beneficios posempleo estará conformado por los recursos que estén destinados exclusivamente para la atención de las obligaciones posempleo y no puedan destinarse a otro uso, salvo que se haya extinguido el pasivo o esté completamente financiado.

5.4.2. Medición

31. Los beneficios posempleo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posempleo e información histórica de utilización de los beneficios.
32. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años, considerando las variables e hipótesis demográficas y financieras relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial. En los años en los que no se realice la evaluación actuarial, el valor disponible del cálculo actuarial se actualizará

financieramente, por lo menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial. (...)

33. La entidad determinará el valor de mercado o el valor presente de los flujos de efectivo futuros de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable. Cuando el activo se mida al valor presente de los flujos futuros, se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado, correspondientes tanto al valor temporal del dinero como a los riesgos específicos del activo.
34. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo por servicios pasados, el interés sobre el pasivo y el interés sobre los activos del plan de beneficios afectarán el gasto o el ingreso en el resultado del periodo según corresponda. Por su parte, las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios (excluyendo el valor del interés sobre el activo) afectarán el patrimonio.

5.4.3. Presentación

36. El valor reconocido como un pasivo por beneficios posempleo se presentará como el valor total neto resultante de deducir, al valor presente de la obligación por beneficios definidos al final del periodo contable, el valor de mercado o el valor presente de los flujos de efectivo futuros de los activos, si los hubiera, destinados a cubrir directamente las obligaciones al final del periodo contable. (Subrayados fuera de texto)

5.4.4. Revelaciones

37. La entidad revelará, como mínimo, la siguiente información sobre beneficios posempleo:
 - a) una descripción general del tipo de beneficio, incluyendo la política de financiación;
 - b) el valor del pasivo y la naturaleza y valor de los activos destinados a financiarlo;
 - c) la cuantía de las ganancias o pérdidas actuariales reconocida durante el periodo en el patrimonio;

- d) la metodología aplicada para la medición de la obligación de este tipo de beneficios con relación a los empleados actuales, si a ello hubiera lugar;
- e) una conciliación de los saldos de apertura y cierre de la obligación por beneficios definidos que muestre, por separado, los beneficios pagados y todos los demás cambios;
- f) los supuestos actuariales principales utilizados, incluyendo cuando sea aplicable, las tasas de descuento, las tasas de rendimiento esperadas de los activos que respaldan los beneficios de largo plazo para los periodos presentados en los estados financieros y las tasas esperadas de incrementos salariales; y
- g) cualquier otra suposición actuarial significativa utilizada.”

CONCLUSIONES

Las entidades responsables del pasivo pensional aplicaron la Resolución N° 633 de 2014 vigente para las entidades de Gobierno hasta el 31 de diciembre de 2017. A partir del 1° de enero de 2018, estas entidades aplican el Marco de regulación aprobado por la Resolución N° 533 de 2015 en donde estas obligaciones deben acoger lo dispuesto en la Norma de Beneficios a los empleados-Beneficios posempleo.

Para la adopción de la nueva normatividad las entidades responsables deben determinar los saldos iniciales a 1° de enero de 2018 aplicando los procedimientos señalados en el Instructivo 002 de 2015, el cual dispone para el pasivo pensional la cancelación de los saldos débito y crédito de las subcuentas de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, afectando la subcuenta 314516-Beneficios a empleados de la cuenta 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Además, registrar el valor del cálculo actuarial disponible en esa fecha, en las subcuentas 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones (corresponde a la proyección financiera de los bonos pensionales) y 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y como contrapartida la subcuenta 314516-Beneficios a empleados de la cuenta 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Con los anteriores registros queda amortizado a 1° de enero de 2018 el cálculo actuarial de pensiones y reconocido el valor total de las obligaciones pensionales a cargo de la entidad, con lo cual estarían abordando la observación planteada por la entidad de control.

Además, medir al valor de mercado los activos con destinación específica que posea la entidad para cubrir el pago de estas obligaciones; estos activos que venían registrando en la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL se reclasifican a la cuenta 1904- PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, la diferencia entre el valor a 31 de diciembre de 2017 y la nueva medición afectará directamente el patrimonio en la subcuenta 315102- Ganancias o pérdidas por actualización de los activos del plan de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A EMPLEADOS.

Determinados los saldos iniciales del pasivo pensional procede la aplicación plena de las Normas de Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación del Anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en el cual la Norma de Beneficios a los empleados-Beneficios posempleo dispone que las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años y en los años en los que no se realice la evaluación actuarial el valor disponible se actualizará financieramente, por lo menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial. Las variaciones generadas en las nuevas evaluaciones del cálculo actuarial afectarán la cuenta de patrimonio 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A EMPLEADOS.

Por su parte, los activos destinados a financiar el pasivo se reconocerán a valor de mercado o por el valor presente de los flujos de efectivo futuros, por lo menos al final del período contable. La variación generada por la nueva medición afectará el patrimonio y se registrará en la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A EMPLEADOS. Además, esta normatividad permite presentar en el Estado de situación financiera el valor total neto por beneficios posempleo, resultado de disminuir al saldo del pasivo por Beneficios posempleo el valor actualizado de los activos reconocidos como Planes de beneficios posempleo.

Ahora bien, para el registro de la causación de la nómina por pagar procede debitar la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditar la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, la cual se cancelará con el giro de la nómina.

En relación con las cuotas partes pensionales, pueden presentarse dos escenarios:

i. Que la entidad atienda el pago de la pensión a un beneficiario y otra entidad aporta la cuota parte. Con la causación de la nómina registrará un débito en la subcuenta 251410- Cálculo actuarial de pensiones actuales, por el valor que le corresponde cancelar a la entidad, un débito a la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR por el valor de la cuota parte a cobrar, con crédito a la

subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, la cual se cancelará con el giro de la nómina.

Al recaudar el valor de la cuota parte, registrará el efectivo con crédito en la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

ii. Que la entidad responsable traslade el valor de la cuota parte a la entidad que reconoce la pensión al beneficiario. Con la causación de la nómina registrará el débito en la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones con crédito a la subcuenta 251405-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, la cual se cancelará con el giro respectivo.

Otro aspecto relacionado con el pasivo pensional corresponde al tratamiento contable de los Bonos pensionales, los cuales deben identificarse como Bonos provisionales y Bonos emitidos.

Los Bonos provisionales se reconocen en cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 991532-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA, con crédito a la subcuenta 931202-Entidades responsables del pasivo pensional de la cuenta 9312-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES.

Con la expedición del acto administrativo que reconoce el derecho al bono pensional procede reconocer la obligación por la entidad emisora, para lo cual debita la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acredita la subcuenta 291901-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2919-BONOS PENSIONALES, la cual se cancelará con el giro de los recursos al beneficiario, además cancela el valor registrado en cuentas de orden como bonos provisionales

Es pertinente indicar que si al redimir el bono se presentan diferencias con el valor de la emisión, se efectuarán los ajustes afectando las subcuentas 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 291901-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2919-BONOS PENSIONALES.

CONCEPTO No. 20182000052331 DEL 10-10-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Impactos por la transición al nuevo marco de regulación Resultado de ejercicios anteriores.
	SUBTEMAS	Ajustes por depuración de saldos durante la vigencia de 2018.

Doctora

TALMA ELVIRA FURNIELES GALVÁN

Subdirectora Administrativa y Financiera

Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento básico

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550003691-2 del 11 de septiembre de 2018, mediante la cual consulta:

“Determinadas las partidas y las subcuentas a depurar en “bienes y derechos” como en obligaciones, surge el interrogante si para proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad y concretar la baja es procedente afectar la subcuenta 3105-CAPITAL FISCAL o debe afectar una subcuenta diferente dentro de los estados financieros.”

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

CONSIDERACIONES

El Instructivo 002 de 2015, mediante el cual se imparten instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, estableció que este “tendrá aplicación una única vez durante el primer periodo de aplicación” para la determinación de los saldos iniciales a la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 2018), tomando como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017 para los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, además para la presentación de los primeros estados financieros, el mismo Instructivo define que durante el primer periodo de aplicación (comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2018) las entidades llevarán la contabilidad, para todos los efectos, conforme a los criterios señalados en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Ahora, si durante el período de aplicación se presentan ajustes por depuración de saldos que debían realizarse en períodos anteriores, aplicará la Norma de Políticas contables,

Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores contenida en el Marco normativo para las entidades de Gobierno según lo dispuesto en la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas:

La CGN emitió el Instructivo N° 002 de 2015, para aplicación por una única vez para la determinación de los saldos iniciales a la fecha de transición (es decir, al 1° de enero de 2018), en donde podrán ajustar las partidas de activos, pasivos y patrimonio afectando la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Ahora bien, si el hecho a registrar es resultado de omisiones e inexactitudes que se presentan por depuraciones por saneamiento contable que debieron realizarse en período anteriores en cumplimiento de la política de saneamiento permanente reglamentada desde el RCP vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, procede reconocer estos hechos aplicando la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, según la cual en caso de errores de periodos anteriores que sean materiales o no, se corregirá en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas

de activos, pasivos y patrimonio, el cual en ningún caso se incluirá en el resultado del período, por lo que corresponde afectar la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Para esta etapa de cambio normativo, no habrá lugar a reexpresión retroactiva, por cuanto aún no se cuenta con estados financieros anteriores, preparados con la nueva normatividad, con los cuales efectuar las comparaciones.

CONCEPTO No. 20182000052611 DEL 10-10-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Resultados de Ejercicios Anteriores.
	SUBTEMAS	Registro de ajustes a diferentes cuentas del balance en el transcurso de la vigencia actual, para saneamiento de años anteriores.

Doctora

JACKELINE NARVÁEZ MONTENEGRO

Profesional Especializada - Subdirección Administrativa y Financiera

Corporación Autónoma Regional de Nariño - CORPONARIÑO

Pasto - Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003712-2, del día 11 de septiembre de 2018, en la cual solicita se indique si es posible realizar ajustes de saneamiento afectando la cuenta 3145 - IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, teniendo en cuenta que en el transcurso de la vigencia actual se han presentado una serie de ajustes a diferentes cuentas del balance, esto pese a que se realizó el mayor esfuerzo en el proceso de depuración quedaron partidas que no fue posible determinar con fiabilidad en ese momento sino que se logró hasta ahora.

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, anexas a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

“4.1. Características fundamentales

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

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

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

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

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señalan:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

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

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

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

27. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, incluye la cuenta:

“3109 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: (...)

3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON: (...)

3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, y teniendo en cuenta la situación descrita en su consulta, a fin de cumplir con las características de relevancia y representación de la información contable, de acuerdo al Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, la Entidad debe tratar estos hechos como corrección de errores de periodos anteriores, a efectos de corregir las omisiones

evidenciadas en la correcta incorporación o desincorporación de bienes, derechos y obligaciones al momento de generar los saldos iniciales en el Estado de Situación Financiera de Apertura, bajo los criterios establecidos en ese marco normativo. Para ello, la Entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material, afectando las partidas de activos, pasivos o patrimonio, que se hayan visto impactadas, contra la cuenta 3109 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que, de manera explícita el Marco Normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo corriente en que se subsana la omisión, para el caso de errores de periodos anteriores.

Adicionalmente, la entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado, ya que, para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales, deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el numeral 4 del capítulo VI - Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Si el error es descubierto antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, la Entidad efectuará el registro contable y ajuste de la información a que haya lugar, a fin de realizar una representación fiel de los hechos económicos que en principio originaron el error, de acuerdo con las políticas contables adoptadas por la Entidad para el tratamiento de estos hechos, en consonancia con el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

Se precisa que, para lo indicado en relación con la reexpresión de estados financieros indicado en la Norma de corrección de errores, cuando el error es catalogado como material, en el caso de las entidades de gobierno, dada la coyuntura de cambio normativo, no es posible efectuar esta directriz en razón a que para las correcciones realizadas durante el 2018 no se cuenta con estados financieros anteriores preparados y presentados bajo el nuevo marco normativo.

CONCEPTO No. 20182000061441 DEL 22-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Impactos por Transición al nuevo Marco de regulación Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Medición inicial al costo en la fecha de transición de los bienes de Propiedades, planta y equipo Medición posterior de Propiedades, planta y equipo.

Doctora
JULIA ASTRID MUNEVAR MORA
Secretaria de Despacho de la Secretaría de Hacienda
Municipio de Aguazul
Aguazul - Casanare.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550004225-2 del 22 de octubre de 2018, mediante la cual consulta:

“...Conforme a lo anterior se entiende que se permite, si no es posible determinar el valor de mercado, ni el costo de reposición de los bienes mantener el activo registrado por el valor inicialmente reconocido; es decir, por el costo histórico.

1. ¿Si la entidad de gobierno con base en el instructivo 002 de 2015, numeral 1.1.9. Propiedad, planta y equipo podía determinar saldos iniciales, ¿utilizando el método de valuación al costo histórico de los bienes inmuebles del Municipio?

2. Teniendo en cuenta la limitación de recursos en las entidades territoriales y que por la cantidad de bienes inmuebles del municipio, el avalúo técnico de los bienes inmuebles del municipio estaría por encima de los Seiscientos Millones de pesos (\$600.000.000=). ¿Qué método de valuación debe utilizar la entidad de gobierno en adelante para actualizar el valor de los bienes inmuebles periódicamente y dar cumplimiento a la norma?

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

CONSIDERACIONES

El Instructivo 002 de 2015 que comprende las instrucciones para la transición al Marco normativo para las entidades de Gobierno, señala que para la determinación de los saldos iniciales a la fecha de transición, esto es al 1° de enero de 2018, la entidad deberá realizar

algunas actividades que permitan revisar y ajustar los saldos finales a 31 de diciembre de 2017.

En relación con los saldos de Propiedades, planta y equipo, el Instructivo menciona tres alternativas para realizar la medición a la fecha de la transición, como son:

- i. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro del 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 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 de texto) (...)
 - 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. (Subrayado fuera de texto)
 - 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. (...)

- 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 Marco conceptual contenido en el Anexo de la Resolución N° 533 de 2015 que corresponde aplicar a las entidades de Gobierno, determina los criterios de medición de los activos, de los cuales el Costo de Reposición y el Valor de Mercado están definidos en los numerales 6.3.4.4. y 6.3.4.5., en los siguientes términos:

“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. 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.”

“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).”

Por su parte las Normas para el Reconocimiento, medición revelación y presentación de las Propiedades, Planta y Equipo del Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“10.1. Reconocimiento

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

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, (...)”

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. (...)”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Pregunta 1: El Instructivo 002 de 2015, señaló a las entidades del ámbito de la Resolución 533 de 2015 las actividades a realizar para la determinación de los saldos iniciales en la fecha de transición en cada uno de los rubros del Balance General, de las cuales para la medición inicial de las Propiedades, planta y equipo mencionó tres alternativas, como son:

- i. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por 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.

De ello se desprende que sí era viable optar, en la medición inicial de las Propiedades, planta y equipo, por el costo, siguiendo los lineamientos definidos en el Instructivo y que se contemplan a continuación.

Al optar la entidad por la primera alternativa, esto es al costo, el instructivo señaló que para los elementos de propiedad, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación, la medición a la fecha de la transición corresponderá al valor de mercado o al costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió; cuando no sea posible obtenerlos, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido, por lo que es factible incorporar los bienes por el valor inicialmente reconocido, siempre que correspondan a activos adquiridos en una transacción sin contraprestación.

Cuando los elementos de propiedad, planta y equipo no se derivan de una transacción sin contraprestación, el valor por el cual se incorporan a los saldos iniciales será el costo de adquisición o construcción inicialmente reconocido, del cual se deducirán los valores capitalizados por concepto de descuentos, rebajas e 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.

Además, cuando la propiedad, planta y equipo tenga asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento, se adicionará al valor calculado 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. El reconocimiento de estos costos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Pregunta 2: Acorde con lo dispuesto en la Norma de Propiedades, planta y equipo estas se reconocen en la medición inicial por el costo y posteriormente se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Según lo anterior, esta norma no contempla la elaboración sistemática de avalúos técnicos futuros de los bienes inmuebles en forma periódica, a no ser que en algún momento, con ocasión del proceso de comprobación del deterioro del valor del activo no generador de efectivo, para estimar el valor del servicio recuperable la entidad requiera del valor de mercado o del costo de reposición a través de un avalúo técnico.

CONCEPTO No. 20182000076691 DEL 28-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMAS	Deudores Ingresos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la sobretasa y porcentaje ambiental.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Patrimonio
	SUBTEMAS	Registros por corrección de errores de periodos anteriores.

Señores
 CORPORACIÓN AUTÓNOMA REGIONAL DE CALDAS
 contabilidad@corpocaldas.gov.co
 Manizales

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004990-2 del 13 de diciembre de 2018 en el cual solicita se aclare el procedimiento que debió aplicar la CAR para el registro de la sobretasa y porcentaje ambiental bajo Régimen de Contabilidad anterior, debido a que la Contraloría General de la República-CGR hizo observaciones a la forma como la Corporación está reconociendo estos ingresos.

Manifiesta que: “la Contraloría General de la República, en auditoría financiera a la vigencia 2017, indica que dichos registros deben cumplir con lo enunciado en el concepto 20122000021351 del 25/07/2012 emitido por la CGN, en cuyo caso hacen una discriminación de la forma como se deben realizar los registros contables cuando se trata de recaudo de Sobretasa Ambiental y otra para el recaudo de Porcentaje Ambiental, siendo la de mayor discusión la primera opción, pues dicho concepto, establece que se debe registrar, por parte de las CAR, en la cuenta contable 140159 el valor total de lo cobrado por sobretasa cuando las declaraciones tributarias o actos administrativo queden en firme y no, cuando efectivamente se realice el recaudo.

(...)

Es de aclarar, que, aunque el procedimiento indicado establece: “Adicionalmente, debe garantizarse el adecuado flujo de información hacia las corporaciones autónomas regionales y áreas metropolitanas para que éstas efectúen los registros contables correspondientes, de tal manera que les permita obtener una información con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad a que se refiere el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.”, la comunicación con los municipios ha presentado diversas dificultades, por lo que, en procura de tener una información sujeta a los Principios de Contabilidad Pública, se decide realizar el registro contable acudiendo a consignaciones o llamadas telefónicas.”

En los siguientes términos se resuelve su consulta:

CONSIDERACIONES

1 Consideraciones sobre el Régimen de Contabilidad Pública Precedente:

El numeral 3 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 precedente, señala:

“3. REGISTROS CONTABLES EN LAS CORPORACIONES AUTÓNOMAS REGIONALES Y ÁREAS METROPOLITANAS

Con base en la información suministrada por los municipios y distritos, las corporaciones autónomas regionales y áreas metropolitanas reconocerán el ingreso por concepto del porcentaje o sobretasa ambiental al impuesto predial debitando la subcuenta 140159- Porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y acreditando la subcuenta 411060-Porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS. “ (...)

Así mismo, el concepto CGN N° 20122000021351, dirigido a Corporación Autónoma Regional del Valle señala lo siguiente:

“Las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) deben causar los ingresos por concepto del porcentaje y sobretasa ambiental, de acuerdo con la modalidad que hayan definido los municipios para destinar los recursos a dichas entidades.

Por tanto, para el caso de la sobretasa ambiental, las CAR deben reconocer los ingresos por este concepto en el momento en que los municipios les suministren la información sobre las declaraciones tributarias o actos administrativos en firme, la cual se constituye en el documento soporte para el registro.

Cuando los municipios hayan optado por el porcentaje ambiental, las CAR deben reconocer los ingresos en el momento en que los municipios le suministren la información sobre el recaudo del impuesto predial, la cual se convierte en el documento soporte para el registro.

Lo anterior, por cuanto de conformidad con el artículo 44 de la Ley 99 de 1993 y el Decreto 1339 de 1994, el derecho se genera en el momento en que se recauden los recursos.

Para estos efectos, las Corporaciones deben ponerse de acuerdo con los respectivos municipios sobre las características, tiempos y requisitos de los soportes mediante los cuales se oficializan los derechos de las primeras, en cada una de las modalidades. (...)”

De otra parte, el numeral 3.3 del Procedimiento de Control Interno Contable y de Reporte del Informe Anual de Evaluación a la Contaduría General de la Nación, adoptado mediante Resolución 357 de 2008, establecen:

“Deben adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por los entes públicos sean vinculadas al proceso contable, de manera independiente a su cuantía y relación con el cometido estatal, para lo cual deberá implementarse una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en el sentido de suministrar la información que corresponda al proceso contable. También debe verificarse la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como de los procedimientos implementados y documentados.”

2 Consideraciones sobre el Marco normativo para entidades de gobierno anexo a la Resolución N°533 de 2015 y modificado con la Resolución 484 de 2017.

Las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos para entidades de gobierno de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, establece:

“20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales

periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. (...) (Subrayado fuera de texto)

27. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente: a) la naturaleza del error de periodos anteriores; b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible; c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo de Cuentas expedido para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, contiene la cuenta 3109- RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIOES, la cual se describe así:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- (...)

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- (...)

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 del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto, a las CAR les correspondía aplicar el numeral 3 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, y su complemento señalado en el concepto CGN N° 20122000021351 mencionado en las consideraciones, así:

Para el caso de la sobretasa ambiental, estos ingresos se debieron reconocer en el momento en que los Municipios les suministraron información sobre las declaraciones tributarias o actos administrativos en firme las cuales se constituyen en el documento soporte para el registro.

Con relación al porcentaje ambiental, el reconocimiento de los ingresos debieron efectuarlo en el momento en que los municipios le proporcionaron la información sobre el recaudo del impuesto predial, la cual se convierte en el documento soporte para el registro. Lo anterior, por cuanto de conformidad con el artículo 44 de la Ley 99 de 1993 y el Decreto 1339 de 1994, el derecho se genera en el momento en que se recauden los recursos.

Para el registro, en ambos casos debieron afectar la subcuenta 140159-Porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y acreditando lo subcuenta 411060-Porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Así mismo, se precisa que ni el procedimiento anterior ni el concepto 20122000021351, disponen que las CAR deban efectuar registros en cuentas de orden.

Con relación a las dificultades para la comunicación con los Municipios para obtener la información, es un asunto de tipo administrativo que debe ser resuelto entre las mismas entidades, implementando en sus manuales de políticas un procedimiento para garantizar un adecuado y oportuno flujo de información y documentación a efectos de poder efectuar el reconocimiento de los ingresos objeto de la consulta de conformidad como lo señala la normatividad contable pública.

De conformidad con lo expuesto Corpocaldas deberá verificar que se haya aplicado integralmente el procedimiento antes señalado, o de lo contrario proceder a efectuar los ajustes a que haya lugar durante el año 2018, dando cumplimiento integralmente el Marco normativo para entidades de gobierno, en cuyo caso si es del caso deberán aplicar lo dispuesto en el capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Se precisa que, aunque la norma de corrección de errores señala que se deben reexpresar los estados financieros cuando el error es considerado material, para las entidades de gobierno, dicha reexpresión no procederá en errores corregidos durante el 2018 por cuanto no se cuenta con estados financieros comparativos anteriores preparados y presentados bajo el nuevo marco normativo.

De otra parte, se le informa que la CGN expidió la Resolución N° 593 de 2018 la cual señala el procedimiento contable para reconocimiento de ingresos percibidos por las CAR por concepto de sobretasa ambiental y porcentaje ambiental la cual se encuentra publicada en la página web de la CGN www.contaduría.gov.co, en el link: Nomograma/Resoluciones/2018.

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación:

Concepto No.20182000019621 del 07-03-2018
 20182000020561 del 16-03-2018
 20182000024371 del 20-04-2018
 20182000031931 del 19-06-2018
 20182000041241 del 21-08-2018
 20182000046081 del 12-09-2018
 20182000052971 del 12-10-2018
 20182000054521 del 22-10-2018
 20182000065071 del 17-12-2018
 20182000065841 del 17-12-2018

5.18 INGRESOS FISCALES

CONCEPTO No. 20182000064441 DEL 11-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos fiscales Ingreso - venta de bienes Ingreso - venta de servicios Ingreso por transferencias y subvenciones.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los ingresos de una entidad de gobierno.

Doctora

TATIANA PABÓN

Correo electrónico: tatianapabon9509@gmail.com

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004743-2, del día 21 de noviembre de 2018, en la cual solicita dar claridad al tratamiento contable de los ingresos que deben reflejar contablemente las entidades en cada vigencia fiscal, toda vez que en ocasiones se firman convenios que dan certeza de los recursos que llegarán a la entidad, pero que no son girados en la misma vigencia, por lo cual considera que se debe reconocer un ingreso contra una cuenta por cobrar.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala lo siguiente con respecto a los ingresos:

“6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

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

La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que recibe la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso recibido, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones.

Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de activos que producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento y Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económico, anexas a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establecen lo siguiente en las normas de ingresos de transacciones sin contraprestación y con contraprestación.

“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. (...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación, los que se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de 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.

2.1.1. Ingresos por venta de bienes

3. Se reconocerán como ingresos por venta de bienes, los recursos obtenidos por la entidad en el desarrollo de actividades de comercialización de bienes adquiridos o producidos.

4. Los ingresos procedentes de la venta de bienes se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) la entidad ha transferido al comprador, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes;

b) la entidad no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos (en el grado usualmente asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre estos;

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

d) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción; y

e) los costos en los que se haya incurrido o se vaya a incurrir, en relación con la transacción, pueden medirse con fiabilidad.

5. Los ingresos y los costos relacionados con una misma transacción o evento se reconocerán de forma simultánea. Los gastos, junto con las garantías y otros costos en los que se incurra tras la entrega de los bienes, podrán medirse con fiabilidad cuando las otras condiciones para el reconocimiento de los ingresos se hayan cumplido. No obstante, los ingresos no se reconocerán cuando los costos correlacionados no puedan medirse con fiabilidad; en tales casos, cualquier contraprestación ya recibida por la venta de los bienes se reconocerá como un pasivo.

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

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

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

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos: a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad; b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción; c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad

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

CONCLUSIONES

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

Según lo señalado en el Marco Conceptual los ingresos son los incrementos en el beneficio económico o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo, los cuales se dan mediante el incremento de activos o la disminución de pasivos que dan como resultado un aumento en el patrimonio de la entidad que no proviene de los aportes para la creación de la misma.

Las Normas para el Reconocimiento y Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos señalan que los ingresos de las entidades de gobierno pueden ser sin contraprestación o con contraprestación, y de esta clasificación dependerá su reconocimiento y medición.

Los ingresos sin contraprestación se reconocerán cuando la entidad reciba recursos monetarios o no monetarios sin que deba entregar a cambio una contraprestación, y, además, obtenga el control de los recursos recibidos, sea probable que fluyan a la entidad

beneficios económicos futuros o potencial de servicios asociados al activo y el valor de tales activos pueda ser medido con fiabilidad.

Los ingresos de transacciones con contraprestación, deberán ser reconocidos por la entidad cuando se lleve a cabo la venta de un bien, la prestación de un servicio o por el uso que terceros hacen de activos de la entidad.

Los ingresos por venta de bienes se reconocerán cuando la entidad haya transferido al comprador los riesgos y ventajas derivados de la propiedad de los bienes, cuando la entidad no retiene el control sobre el bien, el valor de los ingresos se puede medir con fiabilidad, es probable que la entidad reciba beneficios económicos o potencial de servicios por la venta y los costos en que se haya incurrido se puedan medir con fiabilidad.

Por su parte los ingresos por prestación de servicios se reconocen cuando puedan medirse con fiabilidad, teniendo en cuenta el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable, cuando sea probable que la entidad reciba beneficios económicos o potencial e servicio asociados con la transacción, y los costos e los que se haya incurrido para la prestación del servicio puedan medirse con fiabilidad.

Los ingresos por el uso de activos por parte de terceros, son, entre otros, los intereses, las regalías o derechos de explotación, los arrendamientos y los dividendos o participaciones. Estos se reconocen cuando pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados a la transacción.

Con base en lo anterior, la firma de un convenio en el que se establece que la entidad recibirá recursos en un futuro, no implica el reconocimiento inmediato de ingresos, toda vez que el tratamiento contable de los convenios firmados con otras entidades dependerá de las condiciones establecidas y del rol que tenga cada una de las partes que participen del mismo. Por lo tanto, la entidad deberá revisar la esencia económica del convenio, el contexto y las condiciones pactadas, para efectuar el reconocimiento de los ingresos, gastos o costos que se deriven de su ejecución, solo cuando se materialicen los hechos económicos y se cumplan los requisitos de reconocimiento de ingresos señalados anteriormente.

CONCEPTO No. 20182000065831 DEL 17-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos fiscales
	SUBTEMAS	Reconocimiento de derechos económicos de exploración y explotación.

Doctora
DANIELA SÁNCHEZ SALAMANCA
Contadora
Agencia Nacional de Hidrocarburos - ANH
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550004808-2 del 27 de noviembre de 2018, mediante la cual solicita la desagregación y reclasificación de subcuentas a la cuenta de Ingresos Derechos Económicos recibidos por la ANH derivados de los contratos de explotación y exploración A&P y TEA.

CONSIDERACIONES

La Agencia Nacional de Hidrocarburos elevó consulta a la CGN mediante radicado 2018550000659-2 del 16 de febrero de 2018, en la cual solicita indicar la cuenta que permita el reconocimiento de los ingresos derivados de los contratos de explotación y exploración A&P y TEA por los conceptos de los diferentes derechos económicos como son:

- Uso de subsuelo áreas en exploración
- Uso de subsuelo áreas en exploración (CTO TEA)
- Uso de subsuelo áreas de explotación
- Transferencia de tecnología (Exploración)
- Transferencia de tecnología (Explotación)
- % participación en la producción
- Precios altos en la producción
- Campo Tello.

En ese sentido, la CGN emitió concepto con número 2018200001392-1 del 27 de febrero de 2018 en el cual se indicó que “Los ingresos de la Agencia Nacional de Hidrocarburos-ANH relacionados con los derechos económicos obtenidos en desarrollo de los contratos de exploración y explotación TEA y E&P, se reconocerán debitando la subcuenta 138490-

Otras cuentas por cobrar de cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, acreditando la subcuenta 480890-Otros Ingresos Diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, hasta tanto se efectúe la respectiva modificación al CGC, creando las cuentas específicas para identificar los conceptos por los derechos económicos a que se refiere en su consulta.

Es pertinente anotar que la entidad a nivel de auxiliar desagregará los derechos causados e informará en Notas a los estados contables la cuantía y el origen de los ingresos por cada uno de los conceptos recibidos” (Subrayado fuera del texto).

La CGN incorporó, mediante la Resolución 620 de 2015, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

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

De igual forma, la descripción de la cuenta 4110- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS establece que “Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento”.

Ahora bien, mediante la Resolución 602 del 13 de diciembre de 2018 la CGN incorporó, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo.

En el artículo 1° de dicha Resolución se crearon las subcuentas 131145-Derechos de explotación no relacionados con la infraestructura de transporte de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y 411059-Derechos de explotación no relacionados con la infraestructura de transporte de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, en la estructura del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

Teniendo en cuenta las modificaciones al Catálogo General de Cuentas correspondiente al Marco Normativo para Entidades de Gobierno realizadas mediante la Resolución 602 del 13 de diciembre del 2018, los ingresos de la Agencia Nacional de Hidrocarburos-ANH relacionados con los derechos económicos obtenidos en desarrollo de los contratos de exploración y explotación TEA y E&P, se reconocerán debitando la subcuenta 131145-Derechos de explotación no relacionados con la infraestructura de transporte de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411059-Derechos de explotación no relacionados con la infraestructura de transporte de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

De igual forma, se reitera que la entidad desagregará los derechos causados a nivel de auxiliar o la opción equivalente que tenga habilitada la plataforma tecnológica en la cual efectúan los registros contables, e informará en Notas a los estados contables las cuantías y el origen de los ingresos por cada uno de los conceptos recibidos.

CONCEPTO No. 20182000076201 DEL 26-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno.
	TEMAS	Ingresos fiscales
	SUBTEMAS	Reconocimiento de derechos económicos por transferencias en especie.

Doctora
DANIELA SÁNCHEZ SALAMANCA
Contadora
Agencia Nacional de Hidrocarburos - ANH
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550004809-2 del 27 de noviembre de 2018, mediante la cual solicita concepto sobre la contabilización de derechos económicos por transferencias en especie, en el marco de

los derechos económicos recibidos por la ANH derivados de los contratos de explotación y exploración A&P y TEA.

CONSIDERACIONES

La Agencia Nacional de Hidrocarburos elevó consulta a la CGN mediante radicado 2018550000659-2 del 16 de febrero de 2018, en la cual solicitaba indicar la cuenta que permita el reconocimiento de los ingresos derivados de los contratos de explotación y exploración A&P y TEA por los conceptos de los diferentes derechos económicos dentro de los cuales se mencionaban la transferencia de tecnología para la etapa de exploración y la transferencia de tecnología para la etapa de explotación.

En ese sentido, la CGN emitió concepto con número 2018200001392-1 del 27 de febrero de 2018 en el cual se indicó que “Los ingresos de la Agencia Nacional de Hidrocarburos-ANH relacionados con los derechos económicos obtenidos en desarrollo de los contratos de exploración y explotación TEA y E&P, se reconocerán debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, acreditando la subcuenta 480890-Otros Ingresos Diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, hasta tanto se efectúe la respectiva modificación al CGC, creando las cuentas específicas para identificar los conceptos por los derechos económicos a que se refiere en su consulta.”

Es pertinente anotar que la entidad a nivel de auxiliar desagregará los derechos causados e informará en Notas a los estados contables la cuantía y el origen de los ingresos por cada uno de los conceptos recibidos” (Subrayado fuera del texto).

La CGN incorporó, mediante la Resolución 620 de 2015, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

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

De igual forma, la descripción de la cuenta 4110- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS establece que “Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento”.

Ahora bien, mediante la Resolución 602 del 13 de diciembre de 2018 la CGN incorporó, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo.

En el artículo 1° de dicha Resolución se crearon las subcuentas 131145-Derechos de explotación no relacionados con la infraestructura de transporte de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y 411059-Derechos de explotación no relacionados con la infraestructura de transporte de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, en la estructura del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

Teniendo en cuenta las modificaciones al Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, realizadas mediante la Resolución 602 del 13 de diciembre del 2018, los ingresos de la Agencia Nacional de Hidrocarburos-ANH relacionados con los derechos económicos por la transferencia en especie de tecnología, obtenidos en desarrollo de los contratos de exploración y explotación TEA y E&P, se reconocerán debitando la subcuenta 131145-Derechos de explotación no relacionados con la infraestructura de transporte de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411059-Derechos de explotación no relacionados con la infraestructura de transporte de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. En ese sentido, se reitera que la entidad desagregará los derechos causados a nivel de auxiliar o la opción equivalente que tenga habilitada la plataforma tecnológica en la cual efectúan los registros contables, e informará en Notas a los estados contables las cuantías y el origen de los ingresos por cada uno de los conceptos recibidos.

Posteriormente, con el traslado de la tecnología hacia la Agencia Nacional de Hidrocarburos, esta debitará la subcuenta de la cuenta que represente el tipo de activo conforme a la naturaleza de la tecnología recibida (Propiedad, planta y equipo o Intangible) y acreditará la subcuenta 131145-Derechos de explotación no relacionados con la infraestructura de transporte de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Mediante este pronunciamiento se complementa el concepto N° 2018200001392-1 del 27 de febrero de 2018.

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación:

Concepto No. 20182000003761 del 14-02-2018
 20182000004901 del 20-02-2018
 20182000027521 del 17-05-2018
 20182000031651 del 14-06-2018
 20182000031931 del 19-06-2018
 20182300061641 del 26-11-2018
 20182000062041 del 28-11-2018
 20182000072321 del 20-12-2018
 20182000076371 del 26-12-2018

5.19 INGRESOS-VENTA DE BIENES

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:

Concepto No. 20182000064441 del 11-12-2018

5.20 INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS

CONCEPTO No. 20182000028051 DEL 22-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Venta de servicios
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los recursos recibidos por la Universidad Nacional de Colombia, para la prestación de servicios de salud y que son administrados por Unisalud.

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° 2017550004971-2, del día 8 de noviembre de 2018, en la cual solicita saber si los ingresos que recibe Unisalud se deben clasificar como ingresos de transacciones con contraprestación o de transacciones sin contraprestación, toda vez que es la unidad especializada en la prestación de 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. Los ingresos de Unisalud se enuncian a continuación:

- Aportes Afiliados
- Aportes Patronales
- Cuota Moderadora - Régimen Contributivo
- 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
- Cuotas de Inscripción y Afiliación a planes complementarios
- Citas Incumplidas
- Servicios Ambulatorios - Consulta Externa y Procedimientos (convenios con universidades públicas y dependencias, desarrollo de convenios-universidades públicas)
- Servicios Ambulatorios Salud Oral (convenios con universidades públicas y dependencias, desarrollo de convenios-universidades públicas)
- Apoyo Diagnostico - laboratorio clínico (convenios con universidades públicas y dependencias, desarrollo de convenios-universidades públicas)
- Carné Unisalud
- Préstamo social - Unisalud Financia ciertos servicios a sus pacientes (Odontológicos, lentes y monturas para gafas), entre otros.

Se aclara que todos los recursos recibidos por estos conceptos son administrados por la Universidad Nacional a través de Unisalud. Los únicos recursos que recibe el ADRES corresponden al 1% de solidaridad.

La Universidad Nacional, firma convenios con otras universidades, mediante los cuales los afiliados que no tengan cobertura de servicio por el área geográfica en la que se encuentren, podrán ser atendidos por la red de otra universidad que cuente con la cobertura necesaria.

Los préstamos sociales que realiza Unisalud, son por concepto de los servicios odontológicos, de lentes o monturas, que no están cubiertos por el plan obligatorio de salud de la Universidad Nacional, en estos se difiere el pago de los servicios prestados o bienes entregados.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 57 del Capítulo I, del Título Tercero de la ley 30, señala:

“Artículo 57. Las universidades estatales u oficiales deben organizarse como entes universitarios autónomos, con régimen especial y vinculados al Ministerio de Educación Nacional en lo que se refiere a las políticas y la planeación del sector educativo. (...)”

Modificado por el art. 1, Ley 647 de 2001. El nuevo texto es el siguiente: El carácter especial del régimen de las universidades estatales u oficiales, comprenderá la organización y elección de directivas, del personal docente y administrativo, el sistema de las universidades estatales u oficiales, el régimen financiero, el régimen de contratación y control fiscal y su propia seguridad social en salud, de acuerdo con la presente ley. (...)”

Parágrafo. Adicionado por el art. 2, Ley 647 de 2001, así: El sistema propio de seguridad social en salud de que trata este artículo, se regirá por las siguientes reglas básicas:

- a) Organización, dirección y funcionamiento. Será organizado por la Universidad como una dependencia especializada de la misma, con la estructura de dirección y funcionamiento que igualmente se establezca para el efecto. Sin embargo, las universidades podrán abstenerse de organizarlo, para que sus servidores administrativos y docentes y sus pensionados o jubilados elijan libremente su afiliación a las entidades promotoras de salud previstas por la Ley 100 de 1993;
- b) Administración y financiamiento. El sistema se administrará por la propia Universidad que lo organice y se financiará con las cotizaciones que se establezcan en los términos y dentro de los límites máximos previstos en el inciso 1o. del artículo 204 de la Ley 100 de 1993. El sistema podrá prestar directamente servicios de salud y/o contratarlos con otras instituciones prestadoras de servicios de salud; (...)” (Subrayado fuera de texto)

Los artículos 1 y 2 del Capítulo I, del acuerdo 024 de 2008, emitido por la Universidad Nacional de Colombia, mencionan lo siguiente:

“ARTÍCULO 1. Naturaleza. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley 30 de 1992, modificado por la Ley 647 de 2001, la Unidad de Servicios de Salud - Unisalud, es una unidad especializada de la Universidad Nacional de Colombia, adscrita a la Rectoría, con organización propia y administración de recursos independiente, habilitada para ser delegataria de funciones del Consejo Superior Universitario y del Rector.

ARTÍCULO 2. Objeto. El objeto de Unisalud es garantizar el bienestar de sus afiliados y beneficiarios en materia de seguridad social en salud, conforme a la Constitución, la ley y los términos y condiciones señalados en el presente Acuerdo.”

Por su parte los artículos 16 y 17 del Capítulo II del mismo acuerdo señalan:

“ARTÍCULO 16. Recursos. Unisalud contará con los siguientes recursos que serán de destinación específica:

1. El valor de las cotizaciones de salud, conforme a lo dispuesto en la ley.
2. El producto de la venta del plan complementario de salud.
3. El valor de las cuotas moderadoras y copagos.
4. El producto de las inversiones que efectúe Unisalud con sus recursos, incluida la cuota de administración del préstamo social.
5. El valor de las multas y demás sanciones pecuniarias que se impongan.
6. El producto de la venta de bienes y servicios y la recaudación de cartera.
7. Las sumas correspondientes a las apropiaciones con recursos del presupuesto nacional para salud.
8. Las sumas que a cualquier título se transfieran, por cualquier persona, con destino a Unisalud.
9. Los aportes provenientes de los beneficiarios adicionales.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en la norma de Ingresos de transacciones con contraprestación, establece:

“2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación, los que se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de 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

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

CONCLUSIONES

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

De acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los ingresos con contraprestación son aquellos recursos que se reciben como pago por la obtención de un bien, el uso de activos por parte de terceros, o la prestación de un servicio, razón por la cual, Unisalud, deberá presentar como tales, aquellos ingresos que percibe por conceptos que está orientados a cubrir el valor de los bienes o servicios prestados a que se obliga la Unidad para con sus afiliados, como es el caso de las cotizaciones y los convenios realizados con otras universidades. La entidad deberá evaluar los distintos conceptos de ingresos, a la luz del criterio expuesto anteriormente, a efectos de determinar si deben ser o no presentados como ingresos con contraprestación.

Los servicios financiados por Unisalud, denominados “préstamo social”, en los cuales se difieren los pagos por la prestación del servicio odontológico o por la adquisición de lentes o monturas, deberán reconocerse como ingresos de transacciones con contraprestación, porque igualmente la Unidad entrega bienes o servicios a cambio de los pagos que efectúen los beneficiarios.

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación:

Concepto No. 20182000019721 del 07-03-2018

20182000035611 del 24-07-2018

20182000064441 del 11-12-2018

5.21 INGRESOS -TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

CONCEPTO No. 20182300006991 DEL 01-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Transferencias y subvenciones Gastos de administración y operación
	SUBTEMAS	La cuenta de gasto que debe afectar para registrar los giros efectuados por el FonTIC al operador oficial de los servicios de franquicia postal y telegráfica por la prestación de estos servicios a los órganos que hacen parte del Presupuesto General de la Nación.
2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMAS	Venta de servicios
	SUBTEMAS	La cuenta del ingreso que debe afectar para registrar los giros recibidos del FonTIC por los servicios de franquicia postal y telegráfica prestados.

Doctora

GINA DEL ROSARIO NUÑEZ POLO

Subdirectora financiera

Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (MinTIC)

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550005453-2, del día 15 de diciembre de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

“Con el propósito de gestionar y conciliar los saldos de operaciones reciprocas y adelantar las acciones necesarias para lograr identificar y ajustar las partidas que originan las diferencias en el informe de operaciones reciprocas y con el fin de que no sigan afectando e impactando el consolidado del Balance General de la Nación, me permito solicitar su apoyo para conceptuar el procedimiento del tratamiento contable a aplicar en las transferencias efectuadas a Servicios Postales Nacionales.

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1873

Compilación a 31 de diciembre de 2018

El Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones realiza transferencia de recursos al operador postal y telegráfico oficial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 66 de la ley 1815 de 2016 Presupuesto General de la Nación 2017; “Las asignaciones presupuestales del Fondo de Tecnología de la Información y las Comunicaciones (FonTIC) incluyen los recursos necesarios para cubrir el importe de los costos en que incurra el operador oficial de los servicios de franquicia postal y telegráfica para la prestación de estos servicios a los órganos que hacen parte del Presupuesto General de la Nación.”, por lo cual el Fondo TIC realiza la imputación presupuestal al rubro ‘Transferir al operador oficial de los servicios de franquicia postal y telegráfica’ y contable a la cuenta 542303- Transferencias para Gastos de Funcionamiento.

Sin embargo, Servicios Postales Nacionales manifiesta que para ellos no es transferencia cuando reciben estos recursos y se soportan en el numeral 5 del artículo 3 de la ley 1369 de 2009 “Franquicias. Derecho que adquieren algunas personas jurídicas, públicas o privadas, para eximirse del pago de la tarifa por el envío de los servicios postales de correspondencia y de correo telegráfico que presta el Operador Postal Oficial o Concesionario de correo, al momento de su imposición. El esquema de financiación de las franquicias se registrará por lo dispuesto en el artículo 47 de la presente Ley”; y que por tratarse de productos de actividad ordinaria como la prestación de servicios postales, cuya entrada de origen implica un aumento del patrimonio y que los ingresos se puedan medir con fiabilidad y los costos de operación necesarios para la prestación de dicho servicio también se puedan medir con fiabilidad, es razón por la cual registran en la cuenta 433301 - Servicio de Correo, como una venta de este servicio, y no a la cuenta 442803 - Transferencias para gastos de funcionamiento que es la cuenta correlativa, para que no se presenten diferencias en el reporte de saldos por conciliar en operaciones recíprocas.”

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

CONSIDERACIONES

Consideraciones generales:

El numeral 5 del artículo 3º de la Ley 1369 de 2009 Artículo 3º define las franquicias en los siguientes términos: “Derecho que adquieren algunas personas jurídicas, públicas o privadas, para eximirse del pago de la tarifa por el envío de los servicios postales de correspondencia y de correo telegráfico que presta el Operador Postal Oficial o Concesionario de correo, al momento de su imposición. El esquema de financiación de las franquicias se registrará por lo dispuesto en el artículo 47 de la presente ley.”

Mediante el artículo 10 del Decreto 223 de 2014, por el cual establecen las condiciones de prestación de los servicios exclusivos del Operador Postal Oficial, se definen las condiciones de prestación del Servicio Postal Universal y se fijan otras disposiciones, define el pago de las franquicias así: “El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones establecerá las condiciones de prestación del servicio de Franquicia Postal a las entidades previstas en el ANEXO 1 del presente decreto, así como el procedimiento para los cobros asociados a la prestación de este servicio”.

La Ley 1873 de 2017 “Por la cual se decreta el presupuesto de rentas y recursos de capital y ley de apropiaciones para la vigencia fiscal del 1 de enero al 31 de diciembre de 2018”, establece en su Artículo 60 lo siguiente:

“ARTÍCULO 60. Las asignaciones presupuestales del Fondo de Tecnología de la Información y las Comunicaciones - FONTIC - incluyen los recursos necesarios para cubrir el importe de los costos en que incurra el operador oficial de los servicios de franquicia postal y telegráfica para la prestación de estos servicios a los órganos que hacen parte del Presupuesto General de la Nación.

El Fondo de Tecnología de la Información y las Comunicaciones hará la transferencia de recursos al operador postal y telegráfico oficial, quien expedirá a la entidad destinataria del servicio, el respectivo paz y salvo, tan pronto como reciba los recursos. (...)” (Subrayado fuera del texto)

Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidad de Gobierno, incorpora como principio de contabilidad la Esencia sobre forma, mediante la cual “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)

Así mismo, el Marco Conceptual incorpora el principio contable del Devengo, el cual se define así: “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 del texto)

En cuanto al reconocimiento de los activos, el numeral 6.2.1 del Marco Conceptual establece que se deberá tener en cuenta los siguientes criterios: “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)

Por su parte, el numeral 6.2.2 del citado documento establece los siguientes criterios para reconocer un pasivo: "Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que, para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente." (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) adoptado por la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones para el Marco Normativo para Entidades de Gobierno define el grupo 44-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES como "...Los ingresos recibidos de terceros sin contraprestación, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades...". (Subrayado fuera del texto).

A su vez, el CGC incluye en el grupo 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES "...las cuentas que representan los gastos por transacciones sin contraprestación causados por la entidad, por recursos entregados a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado."

En cuanto a los gastos operacionales, el citado CGC incluye en el grupo 51 - DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIONES "...las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, que no deban ser registrados como gasto público social o como costos."

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

La Norma de ingresos de actividades ordinarias del capítulo IV del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones define ingresos de actividades ordinarias como "...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. ..."

El numeral 1.1.2 de la Norma de Ingresos de Actividades Ordinarias, establece que se reconocen como ingresos por prestación de servicios como "...los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos

se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos. (...)”

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que se trata de una transferencia de servicios en especie sin contraprestación por parte del Fondo de Tecnología de la Información y las Comunicaciones (FonTIC) a las entidades beneficiarias de las franquicias postales y telegráficas que hacen parte del Presupuesto General de la Nación, más no una subvención a la empresa pública Servicios Postales Nacionales S.A, quien se encuentra prestando un servicio.

Por lo anterior, el procedimiento contable es el que se indica a continuación:

1. Registro por parte de las entidades de gobierno beneficiarias:

Le corresponde a la entidad de gobierno beneficiaria de las franquicias postales y telegráficas debitar la subcuenta 511123-Comunicaciones y transporte, de la cuenta 5111- GENERALES, contra un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, una vez recibe el servicio postal correspondiente por parte de la empresa Servicios Postales Nacionales S.A.

Cuando se valide que los servicios recibidos son admitidos con cargo a la franquicia postal, la entidad beneficiaria reconocerá una cuenta por cobrar registrando un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Cuando el Fondo de Tecnología de la Información y las Comunicaciones (FonTIC) efectúe el pago de los servicios de franquicia y se expida el paz y salvo por parte de la empresa, la entidad beneficiaria cancelará la cuenta por pagar con un débito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, acreditando la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

2. Registro por parte de Fondo de Tecnología de la Información y las Comunicaciones (FonTIC):

El Fondo de Tecnología de la Información y las Comunicaciones (FonTIC) debitará la subcuenta 542303-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, cuando los servicios sean efectivamente admitidos con cargo a las franquicias postales.

Cuando realice el giro de los recursos a la empresa Servicios Postales Nacionales S.A, debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR contra un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

3. Registros por parte de Servicios Postales Nacionales S.A:

Seguirá registrando la cuenta por cobrar en la subcuenta 131710-Servicios de comunicaciones, de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, contra el respectivo ingreso por actividades ordinarias en la subcuenta 433301-Correo nacional, de la cuenta 4333-SERVICIOS DE COMUNICACIÓN.

Como consecuencia de lo anterior, las operaciones recíprocas se sintetizan a continuación:

Nº	Subcuenta	Entidad Recíproca	Subcuenta	Entidad Recíproca
1	131710-Servicios de comunicaciones	Servicios Postales Nacionales S.A.	240101-Bienes y servicios	Entidad de gobierno beneficiaria
2	433301-Correo nacional	Servicios Postales Nacionales S.A.	511123-Comunicaciones y transporte	Entidad de gobierno beneficiaria
3	133712-Otras transferencias	Entidad de gobierno beneficiaria	240315-Otras transferencias	FonTIC
4	442803-Para gastos de funcionamiento	Entidad de gobierno beneficiaria	542303-Para gastos de funcionamiento	FonTIC

Por lo tanto, le corresponde a las entidades definir conjuntamente un procedimiento que garantice un adecuado flujo de información, permitiendo la incorporación de todos los hechos económicos realizados por cada una de las entidades, mediante una medición fiable.

4. Cuando el beneficio de las franquicias postales y telegráficas no recae en cabeza de ninguna entidad pública sino de un particular, el FonTIC deberá reconocer el gasto por

concepto de estos servicios en la subcuenta 511123-Comunicaciones y transporte, de la cuenta 5111-GENERALES. Para este caso, la operación recíproca se materializa entre el FonTIC y Servicios Postales Nacionales S.A.

CONCEPTO No. 20182000025961 DEL 27-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos transferencias y subvenciones Gastos generales
	SUBTEMAS	Subcuentas a utilizar para el reconocimiento de recursos entregados por la Procuraduría General Nación a la Policía Nacional, en virtud de un convenio interadministrativo para garantizar servicios de seguridad y desplazamiento aéreo.

Teniente Coronel
GUILLERMO GARZÓN FERNÁNDEZ
Contador General
Policía Nacional
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el Nº 2018550001500-2 del 02 de abril de 2018, mediante el cual solicita aclaración sobre el registro contable de los recursos pactados en virtud de convenios interadministrativos suscritos para desarrollo de las actividades misionales de la Dirección de Antinarcóticos de la Policía Nacional con las diferentes entidades contables públicas.

Hace referencia al convenio interadministrativo suscrito entre la Policía Nacional y la Procuraduría General de la Nación con el objeto de “Aunar esfuerzos entre las entidades en mención, que permita atender los requerimientos básicos para garantizar la seguridad y el desplazamiento aéreo del señor Procurador General de la Nación y de los funcionarios que lo acompañen, dentro del territorio nacional, en desarrollo de actividades misionales”.

Aclara que “los recursos recibidos por parte de la Policía Nacional constituyen aportes para atender la función propia de Dirección de Antinarcóticos, razón por la cual lo ha venido reconociendo como Transferencias recibidas, en la cuenta 4428 “OTRAS TRANSFERENCIAS”.

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1879

Menciona que se presentan diferencias en las operaciones reciprocas por cuanto la Procuraduría General de la Nación efectuó los registros de conformidad con las instrucciones recibidas de la CGN en el oficio N° 20173000003601 del 13 de febrero de 2017.

El mencionado oficio emitido por la Subcontaduría de Consolidación de la información, señala lo siguiente:

“1. Procuraduría General de la Nación: Con base en la información por usted remitida, se observa que el rubro presupuestal corresponde a gastos de transporte, y por ende la subcuenta contable asociada es la 511123-Comunicaciones y transporte, conceptos que ha venido utilizando la Procuraduría General de la Nación en el reporte de la información, interpretando que efectivamente y de acuerdo con el convenio se configura la prestación de un servicio por parte de la Policía Nacional.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El convenio suscrito entre la Policía Nacional y la Procuraduría General de la Nación, en las cláusulas de la primera a la cuarta, señala:

PRIMERA - OBJETO: Aunar esfuerzos entre LA POLICÍA y LA PROCURADURIA, que permita atender los requerimientos básicos para garantizar la seguridad y el desplazamiento aéreo del señor Procurador General de la Nación, y de los funcionarios que lo acompañen, dentro del territorio nacional, en desarrollo de actividades misionales. (Subrayado fuera de texto)

SEGUNDA-COMPROMISOS DE LA PROCURADURÍA: 1. Efectuar un aporte económico a LA POLICIA - Dirección de Antinarcóticos-Área de Aviación Policía, en las formas y condiciones que más adelante se indican. (...)

TERCERA- COMPROMISOS DE LA POLICÍA: 1. Destinar el aporte económico que efectuará LA PROCURADURIA única y exclusivamente para fortalecimiento logístico, administrativo y aeronáutico de la Dirección de Antinarcóticos de LA POLICÍA.

CUARTA- APOORTE ECONÓMICO: LA PROCURADURÍA para la ejecución del convenio aportará la suma de DOSCIENTOS SESENTA Y OCHO MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA Y UN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SEIS PESOS ML/CTE (\$268.461.986,00) (...)

LA PROCURADURÍA hará entrega de los aportes a LA POLICÍA en dos pagos: a) Un primer giro, correspondiente al 50% a la firma del convenio, previo registro presupuestal y acta de

inicio; b) Un segundo giro, correspondiente al 50% restante, cumplidos dos meses después de inicio del convenio.”

(...)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto y de conformidad como se ha señalado en la doctrina contable expedida por la CGN, se concluye que 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 intervinientes; si existe transferencia del derecho de propiedad de los recursos con contraprestación directa, o si son entregados únicamente para su administración.

Por tanto, de acuerdo con las características del convenio suscrito entre las dos entidades se puede establecer que se trate de un convenio interadministrativo suscrito entre las dos entidades para atender funciones propias de la Dirección de Antinarcóticos de la Policía, se debe tener en cuenta que la Policía está recibiendo un aporte económico para garantizar la seguridad y el desplazamiento aéreo del señor Procurador General de la Nación, es decir que se ha pactado que en contraprestación al importe recibido, la Policía como contraprestación entrega la prestación del servicio en mención. Por tanto, no es viable que la Policía Nacional reconozca este ingreso en la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, por cuanto no se configura en una transacción sin contraprestación.

En consecuencia, a partir de la aplicación del nuevo marco normativo para Entidades de Gobierno, la recepción de estos aportes por parte de la Policía, se crearon las subcuentas 138456-Servicios de Seguridad y Escolta de la cuenta 1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y 480848 Servicios de seguridad y escolta de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, del catálogo general de cuentas anexo a la Resolución N° 620 y sus modificaciones.

Así mismo, la Procuraduría por su parte debe registrar el valor del aporte a la Policía Nacional en la subcuenta 511144- Apoyo a operaciones militares y de policía de la cuenta 5111-GENERALES con crédito a la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

CONCEPTO No. 20182000027561 DEL 17-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Transferencias Bienes de Uso Público e históricos y culturales
	SUBTEMAS	Proporción por el cual las entidades territoriales debe registrar los aportes de cofinanciación que la Nación transfiere a Metrolínea para el Sistema Integrado de Transporte Masivo, y de las obras realizadas con esos recursos

Doctora
MAUREN BAUTISTA CUEVAS
Profesional Especializado
Alcaldía de Bucaramanga
Bucaramanga

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2018550001639-2 del 10 de abril de 2018 en la cual pregunta:

“(…) como Metrolínea tiene transferencias de la Nación y de cuatro municipios quienes son partícipes del convenio de cofinanciación, accionistas de la entidad y beneficiarios de las obras; en que proporcionalidad debe registrar cada municipio los aportes de la Nación y las obras realizadas con estos aportes.”

Sustenta la consulta en lo señalado en los conceptos N° 20172000000931 del 17-01-17 y N° 20142000000221, así:

“Según concepto 20172000000931 DEL 17-01-17 MARCO NORMATIVO Entidades de Gobierno 1, establece que: “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.

Y en concepto N° 20142000000221 del 27 de enero de 2014, establece: “Conocido el valor

a transferir por parte del MHCP, la entidad territorial deberá reconocer en su contabilidad el ingreso de los recursos destinados al sistema...

En ese sentido, la inquietud presentada, es como Metrolínea tiene transferencias de la Nación y de cuatro municipios quienes son partícipes del convenio de cofinanciación, accionistas de la entidad y beneficiarios de las obras; en que proporcionalidad debe registrar cada municipio los aportes de la Nación y las obras realizadas con estos aportes.”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El concepto jurídico emitido por la Subdirección Jurídica de ese Ministerio, con el radicado 3-2013-032328 de 3 de diciembre de 2013, le permite a la CGN contar con el sustento jurídico que da claridad sobre la naturaleza y alcance de los recursos de cofinanciación aportados por la Nación, con el objeto de definir a la luz del Régimen de Contabilidad Pública vigente, el procedimiento contable para el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con la financiación del Sistema Integrado de Transporte Masivo, del cual resaltamos lo siguiente:

“2. ANALISIS DEL PROBLEMA.

(...)

Bajo este escenario considera esta Subdirección que debe evaluarse las posiciones asumidas por la Contaduría General de la Nación, A PARTIR DE LA REALIDAD PRESUPUESTAL Y FINANCIERA, CON QUE LA NACIÓN CONCURRE PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE LOS SISTEMAS DE TRANSPORTE MASIVO EN LAS DIFERENTES ENTIDADES TERRITORIALES toda vez que la participación de la Nación en los Convenios de Cofinanciación al SITM, es para determinar el monto de cofinanciación que hará el ente territorial beneficiario de la transferencia de tales recursos, la época en que se hará dicha transferencia, el establecimiento de los mecanismos que dispondrá el beneficiario para recibir dicha transferencia, dentro de los cuales no está la obligación de constituir, disponer, controlar o en manera alguna participar como parte dentro del encargo fiduciario, que el ente territorial, a través del ente gestor del sistema de transporte masivo ha constituido con tal finalidad ha dispuesto para administrar los recursos que ha recibido a título de transferencia de la Nación, QUIEN AL NO PARTICIPAR EN LA CONSTITUCIÓN DE DICHO ENCARGO no ostenta la calidad de FIDEICOMITENTE y/o BENEFICIARIO dentro de dicha fiducia y por ende, la aplicación de la Resolución 423 de 2011 de la Contaduría, debe entenderse respecto del Ente Gestor que es la entidad que constituye el encargo fiduciario. (Subrayas fuera de texto)

3. ANTECEDENTES

(...)

Es importante resaltar que los aportes a estos proyectos de Sistemas de Transporte Masivo se realizan a través de una transferencia en el marco de un Convenio de Cofinanciación que establece que son exclusivamente para la construcción de componentes de infraestructura requerida para la operación de los Sistemas Integrados de Transporte Masivo. Por ningún motivo, la inversión pública cofinanciada por la Nación podrá destinarse para el pago de gastos de administración, funcionamiento del Ente Gestor, Operación, mantenimiento, reposición o reparación de la infraestructura del SITM. Las obligaciones de la Nación representada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en el marco de los Convenios de Cofinanciación son:

(...) 2. Girar los recursos en los términos previstos en el Convenio de Cofinanciación (...)

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. (Negrilla fuera de texto)

En este orden de ideas y dada la envergadura que comporta cada proyecto del 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. (Negrilla fuera de texto)

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)

En relación con la normatividad contable pública, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en que la entidad contable pública participa como fideicomitente, señaló en el numeral 11. Encargos fiduciarios con recursos de otras entidades contables públicas, '7...) Por lo menos al finalizar el mes, y con base en la información que presente la sociedad fiduciaria, la entidad contable pública que participó como fideicomitente debe ajustar el saldo en cuentas de orden de los recursos administrados a través de encargo fiduciario. Al mismo tiempo debe suministrar a la entidad contable pública propietaria de los recursos, la información sobre el detalle de los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generen en el negocio fiduciario, para que ésta los incorpore en su información contable y ajuste el valor registrado en la sub cuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, (.7' (Subrayado fuera de texto)

El Concepto N°. 20172000000931 del 17-01-2017, mencionado en la consulta, en las conclusiones señala lo siguiente:

(...)

"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 darle 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. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, Las cláusulas 1 y 2 del convenio de cofinanciación del proyecto del Sistema Integrado del Servicio Público Urbano de Transporte Masivo de Pasajeros del Área Metropolitana de Bucaramanga, señalan lo siguiente:

“Cláusula 1. Objeto

El presente Convenio de Cofinanciación tiene por objeto definir los montos que la Nación, Bucaramanga y el Área Metropolitana aportan para la financiación del Proyecto del SITM, las vigencias fiscales en las cuales deberán realizarse dichos aportes y las condiciones bajo las cuales deben realizarse los correspondientes desembolsos.

(...)

Los aportes de la Nación al Proyecto se efectuarán a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público o por la entidad en cabeza de la cual estén incorporados estos recursos (...)

Cláusula 2. Aportes para la Cofinanciación del Proyecto

(...)

2.2. Aportes de la Nación

(a) La Nación aportará para la financiación del Proyecto del SITM. en moneda legal colombiana, los recursos en pesos corrientes autorizados mediante vigencias futuras aprobadas por el Consejo Superior de Política Fiscal-CONFIS y Certificado de Disponibilidad Presupuestal para la vigencia 2005, según documentos anexos al presente Convenio. (...)

2.3 Aportes de Bucaramanga

(a) Bucaramanga aportará para la financiación del Proyecto del SITM, en moneda legal colombiana, los montos en pesos corrientes equivalentes a los recursos en pesos constantes de 2003 autorizados mediante Acuerdo 036 del 30 de diciembre de 2004 del Concejo Municipal de Bucaramanga, el cual forma parte integral del presente Convenio.

2.4 Aportes del Área Metropolitana

El Área Metropolitana aportará para la financiación del Proyecto, en moneda legal colombiana, los recursos en pesos corrientes equivalentes a Dos Mil Millones (2.000.000.000) de pesos constantes de 2003, de acuerdo con el programa de ejecución incluido en el Documento CONPES y en el Documento CONPES de Seguimiento.

(...)

El valor de estos aportes se encuentra dentro de los límites establecidos en el artículo 2° de la Ley 310 de 1996.

CONCLUSIONES

En atención a las competencias asignadas a la CGN en la Constitución Política y la Ley N° 298 de 1996, esta entidad no tiene facultad alguna para señalar en que proporción deben registrar cada entidad territorial los aportes de la Nación por cuanto ello no depende de la regulación contable, sino del alcance que cada una de las partes intervinientes en el respectivo convenio de concurrencia le dé a su participación.

Ahora bien, el concepto jurídico emitido por la Subdirección Jurídica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público del 3 de diciembre de 2003, concluye que los beneficiarios finales de los recursos que aporta la Nación en los SITM son las entidades territoriales, constituyéndose estas en titulares de los mismos, de lo cual se deduce que la Nación no está adquiriendo derechos en esta infraestructura, sino que transfiere recursos a aquellos, y por lo tanto son éstos quienes deben definir, conjuntamente con el Ministerio de Hacienda, la proporcionalidad de los derechos que les corresponde por los recursos transferidos por la Nación.

De igual manera, serán los entes territoriales quienes definen conjuntamente cual es la proporción que les corresponde en las obras que se ejecutan por el ente gestor.

CONCEPTO No. 20182000035251 DEL 17-07-2018

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1888

Compilación a 31 de diciembre de 2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingreso -Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Cuenta contable para el reconocimiento de los bienes vacantes o mostrencos y vocaciones hereditarias a favor del ICBF

Doctora

SANDRA VIVIANA CONTRERAS LEAL

Coordinadora Grupo de Contabilidad (E)

Instituto Colombiano de Bienestar Familiar - ICBF

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002557-2, del 15 de junio de 2018, en la cual solicita ¿Cuál sería la correcta imputación Contable del Ingreso por “Vocaciones Hereditarias” o “Bienes Vacantes/Mostrencos” según el Marco Normativo para Entidades de Gobierno?

Al respecto enfatiza:

“(…) al revisar el Catálogo General de Cuentas se hace necesario **establecer la claridad** para la afectación contable de la contrapartida al ingreso de los bienes que recibe el ICBF por concepto de “Vocaciones Hereditarias” o “Bienes Vacantes/Mostrencos”, entre las subcuentas “442807 - Bienes recibidos sin contraprestación” y “442809 - Bienes declarados a favor de la Nación”, toda vez que así como se pueden considerar como bienes recibidos sin contraprestación, también podrían catalogarse conforme a las normas correspondientes sobre “Vocaciones Hereditarias” y “Bienes Vacantes/Mostrencos” que estos bienes se declaran a favor de la Nación en titularidad del ICBF.”

CONSIDERACIONES

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

Sobre los bienes vacantes y mostrencos, el Código Civil establece:

“ARTICULO 706. Bienes vacantes y mostrencos. Estímanse (Sic) bienes vacantes los bienes inmuebles que se encuentran dentro del territorio respectivo a cargo de la nación, sin

dueño aparente o conocido, y mostrencos los bienes muebles que se hallen en el mismo caso.

ARTICULO 707. Dominio de los bienes vacantes y mostrencos. Modificado por el art. 66, Ley 75 de 1968. El nuevo texto es el siguiente: El Instituto de Bienestar Familiar tendrá en las sucesiones intestadas los derechos que hoy corresponden al municipio de la vecindad del extinto de conformidad con el artículo 85 (sic) de la Ley 153 de 1887.

ARTICULO 708. Aparición del dueño de bienes vacantes o mostrencos. Si aparece el dueño de una cosa que se ha considerado vacante o mostrenca, antes de que la Unión la haya enajenado, le será restituida pagando las expensas de aprehensión, conservación y demás que incidieren y lo que por la ley correspondiere al que encontró o denunció la cosa vacante. Si el dueño hubiere ofrecido recompensa por el hallazgo, el denunciante elegirá entre el premio fijado por la ley y la recompensa ofrecida.

ARTICULO 709. Enajenación de bienes vacantes o mostrencos. Enajenada la cosa se mirará como irrevocablemente perdida para el dueño.”

La Resolución N° 682 emitida por el ICBF el día 24 de enero de 2018, indica lo siguiente:

“ARTÍCULO 3o. DEFINICIONES. Para los efectos de la presente resolución, ténganse como criterio de interpretación las siguientes definiciones:

a) Vacantes: Bienes inmuebles ubicados en el territorio nacional sobre los cuales se ejerció propiedad privada pero se encuentran sin dueño aparente o conocido. (Artículo 706 del Código Civil). En el trámite de las denuncias que interesan al ICBF aplica para bienes vacantes urbanos y no aplica a los bienes baldíos ni a los inmuebles vacantes rurales o aquellos que tienen destinación de vacantes para otras entidades de acuerdo a la ley.

b) Mostrencos: Bienes muebles ubicados en el territorio nacional que se encuentran abandonados material y jurídicamente sin que se conozca el dueño aparente o conocido (Artículo 706 del Código Civil). Se entienden también incorporados como mostrencos aquellos bienes crediticios o títulos valores de naturaleza negociar que de acuerdo a la ley tienen dicha vocación. (...)

ARTÍCULO 32. INGRESO REAL Y MATERIAL (FÍSICO) DE LOS BIENES. Como ingreso real se entenderá la atribución jurídica de los bienes al ICBF mediante sentencia, escritura debidamente protocolizada o acto administrativo y su respectivo registro en la oficina de registro de instrumentos públicos 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 con la respectiva incorporación a sus inventarios. Los bienes denunciados no serán recibidos en forma material (física) por el ICBF mientras la justicia ordinaria o el trámite notarial no se los haya adjudicado de manera formal y definitiva.

PARÁGRAFO. 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”.

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificatorias, sobre ingresos sin contraprestación, establece:

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

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

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

(...)

1.3. 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.

(...)

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". (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno establece:

"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".

CONCLUSIONES

Los bienes declarados vacantes o mostrencos y las herencias intestadas en quinto orden a favor del ICBF, una vez terminado el proceso judicial, deberán ser incorporados a la contabilidad como activo e ingreso, siempre y cuando la entidad tenga el control sobre el bien, se espere que sobre este fluyan beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y que pueda ser medido con fiabilidad.

Los bienes que en virtud de la Resolución N° 682 de 2018 emitida por el ICBF son adjudicados a este, deberán ser reconocidos como ingreso, mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 1-ACTIVO, según la clasificación del bien recibido, y un crédito en la subcuenta 442809-Bienes declarados a favor de la Nación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20182000040981 DEL 17-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Sistema General de Regalías Otras Transferencias

	SUBTEMAS	Reconocimiento de la devolución de recursos de regalías recibidas por la Corporación Autónoma Regional en períodos contables anteriores al presentado.
--	-----------------	--

Doctora

LILIANA ISABEL IBAÑEZ FLÓREZ

Profesional Universitario

Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena-CORMAGDALENA

Barrancabermeja - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550003207-2 del 3 de agosto de 2018, mediante la cual consulta el procedimiento contable para el registro de la devolución de recursos al SGR de regalías correspondientes al 0.5% para proyectos de inversión en los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena, dichos recursos habían sido girados por el SGR directamente a la Corporación en vigencias anteriores y el remanente correspondía a contratos de interventoría.

Lo anterior, por cuanto es necesario coordinar con el SGR las cuentas que deben afectarse para el reporte de esta operación en el informe de operaciones recíprocas.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Artículo 331 de la Constitución Política de Colombia señala: “Créase la Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena encargada de la recuperación de la navegación, de la actividad portuaria, la adecuación y la conservación de tierras, la generación y distribución de energía y el aprovechamiento y preservación del ambiente, los recursos ictiológicos y demás recursos naturales renovables. La ley determinará su organización y fuentes de financiación, y definirá en favor de los municipios ribereños un tratamiento especial en la asignación de regalías y en la participación que les corresponda en los ingresos corrientes de la Nación.”

Por su parte, el artículo 154 de la Ley 1530 de 2012, “Por la cual se regula la organización y el funcionamiento del Sistema General de Regalías”, dispone: **“Municipios del Río Grande de la Magdalena y Canal del Dique. En desarrollo del artículo 331 de la Constitución Política, se asignará el 0.5% de los ingresos del Sistema General de Regalías para proyectos de inversión de los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena, incluidos, los del**

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1893

Canal del Dique. Estos recursos serán canalizados a través de la Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena. (Subrayado fuera de texto)

Para estos efectos, el presupuesto del Sistema General de Regalías deberá acompañarse de un anexo indicativo en el que se presenten los proyectos de inversión de que trata el inciso anterior.

La Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena, semestralmente presentará a la subcomisión de la Comisión Quinta de Cámara y Senado que se integre para el efecto, un informe detallado sobre los proyectos a ejecutar y los que se encuentren en ejecución o se hayan ejecutado.”

Por su parte, la Resolución de la CGN N° 470 de 2016 “Por la cual se incorpora al Marco Normativo para Entidades de Gobierno el Procedimiento para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías” señala:

“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

8.1 Registros contables en el SGR

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 Río Grande de la Magdalena, incluidos los del Canal del 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-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. (...)

8.2 Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía y en Cormagdalena

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) y el 0.5% de los ingresos del SGR para proyectos de inversión en los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena, incluidos los del Canal del Dique, se registrarán debitando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS. (...)”

En relación con la normatividad contable, la Norma de Ingresos del Anexo a la Resolución N° 484 de 2017, aplicable a las entidades de Gobierno señala,

“INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.
2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.
3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.” (...)

1.3. 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. (...)
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.
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.”

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas:

“4413- SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS. Representa el valor de los recursos obtenidos por concepto de transferencias recibidas del Sistema General de Regalías (SGR), ya sea como asignaciones directas o como recursos para la financiación de proyectos, para ahorro pensional o para gastos del SGR. (...)”

“5413- SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS. Representa el valor de los recursos transferidos por el Sistema General de Regalías (SGR), ya sea como asignaciones directas o como recursos para la financiación de proyectos, para ahorro pensional o para gastos del SGR. (...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Conforme a la normatividad vigente del Sistema General de Regalías, los recursos del 0.5% destinados a proyectos de inversión de los municipios ribereños del Río Grande la Magdalena y los del Canal del Dique, recibidos por la Corporación directamente del SGR, acorde con lo señalado por el Procedimiento para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, cuando los recursos son entregados a la Corporación, esta entidad causará el ingreso y la cuenta por cobrar reconocida como una Transferencias por regalías, derecho que se cancela con la recepción de los recursos.

Cuando, según lo dispongan las normas que regulan el SGR, deben reintegrarse recursos al Sistema y estos fueron reconocidos en años anteriores como ingresos por la Corporación, en el período en el cual efectúe la devolución debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, la cual se cancelará con el respectivo giro. Por su parte, el SGR registrará en su contabilidad el ingreso en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, lo anterior en razón a que estas operaciones deben registrarse afectando el resultado del período.

CONCEPTO No. 20182000046481 DEL 13-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Transferencias y subvenciones Cuentas por pagar Provisiones Pasivos contingentes
	SUBTEMAS	La cuenta de gasto que debe afectar para registrar los giros efectuados por el FonTIC al operador oficial de los servicios de franquicia postal y telegráfica por la prestación de estos servicios a beneficiarios que no corresponden a una entidad pública. Tratamiento contable del déficit del servicio postal universal (SPU).

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Venta de servicios
	SUBTEMAS	La cuenta del ingreso que debe afectar para registrar los giros recibidos del FonTIC por los servicios de franquicia postal y telegráfica prestados a beneficiarios que no corresponden a una entidad pública.

Doctora

CONSTANZA CASTRO SÁNCHEZ

Coordinadora GIT Contabilidad

Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (FonTIC)

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003037-2, del día 26 de julio de 2018, mediante la cual solicita lo siguiente:

“(…) permitimos solicitar cordialmente, aclaración al procedimiento que debe utilizarse cuando el beneficiario de la Franquicia por servicios postales de correspondencia y correo telegráfico que presta el Operador Postal Oficial, no corresponde a una entidad pública... (…)

De otra parte, se solicita indicarnos el procedimiento para el registro del Déficit del Servicios Postal Universal (SPU) que reconoce anualmente el Fondo TIC a SPN, de conformidad con

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1897

Compilación a 31 de diciembre de 2018

el Decreto 223 de 2014 artículo 4 y 7 y que de acuerdo al art, 3 de la Ley 1369 de 2009, el Servicio Postal Universal se define como: “el conjunto de servicios postales de calidad prestados en forma exclusiva por el Operador Oficial, de modo permanente y a precios asequibles, que el Estado garantiza a todos los habitantes del territorio Nacional, con independencia de su localización geográfica a través del Operador Postal Oficial o Concesionario de Correo”, y como lo señala el parágrafo primero del artículo 14 de la ley 1369 de 2009, las contraprestaciones que reciba el Ministerio de Tecnologías de la información y las comunicaciones deben ingresar al Fondo de Tecnologías de Información y Comunicaciones y serán destinadas a financiar el Servicio postal Universal, que corresponde a: el servicio de correspondencia prioritaria y no prioritaria, la entrega de correo telegráfico, las encomiendas, el correo certificado y los envíos con valor declarado.

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

CONSIDERACIONES

En el año 2004, el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, para entonces de Comunicaciones, celebro con la Administración Postal Nacional (ADPOSTAL) el contrato de concesión 010 de 2004, mediante el cual este último adquirió el derecho de desarrollar una actividad reservada para el Ministerio como titular de los servicios postales, de conformidad con artículo 12 del Decreto 229 de 1995, durante el plazo del acuerdo de concesión.

Mediante Decreto 2853 de 2006 se suprimió y ordenó la liquidación de ADPOSTAL, a la vez que la prestación del servicio fue asumida por Servicios Postales Nacionales S.A. a quien se le subrogaron los deberes y derechos de la empresa en liquidación, entre ellos el contrato de concesión N°010 de 2004 y sus prorrogas, en cuya clausula segunda, literal B, establece, entre otras obligaciones, la siguiente:

“B. Obligaciones Específicas: sin perjuicio de las obligaciones originalmente establecidas, que mantienen plena vigencia en lo que legalmente proceda, el Concesionario se obliga a:

1. Prestar el Servicio Postal Universal en forma permanente, sin discriminación alguna entre los usuarios que se encuentren en condición análogas, incluyendo aquellos servicios básicos que, en cumplimiento de los tratados internacionales, de los cuales hace parte Colombia, y de conformidad con la Convención Postal Universal, deben hacer parte del Servicio Postal Universal.

2. Fijar los precios incorporando una fórmula tarifaria que permita que los servicios asociados al Servicio Postal Universal sean asequibles, además de ser prestados en todo el

territorio nacional. Todas las tarifas aplicadas por el concesionario a los servicios incluidos en el SPU deberán ser aprobadas por el Ministerio con diez (10) días hábiles de antelación al inicio de su aplicación. (...)

4. No interrumpir ni suspender el Servicio Postal Universal, salvo por la ocurrencia de eventos de fuerza mayor, caso fortuito o cuando razones de orden público lo impidan. La ocurrencia de los eventos anteriores deberá ser informada y demostrada ante el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. (...)" (Subrayado fuera del texto)

El Artículo 13. Características del Servicio Postal Universal, de la Ley 1369 de 2009, por medio de la cual se establece el régimen de los servicios postales y se dictan otras disposiciones, establece:

"El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones determinará anualmente teniendo en cuenta los recursos disponibles para su financiación, los criterios y niveles de calidad en términos de: frecuencia, tiempo de entrega, sistema de reclamaciones, así como las tarifas de los servicios pertenecientes al Servicio Postal Universal.

El Servicio Postal Universal prestado por el Operador Oficial o Concesionario de Correo se financiará con los recursos que le transfiera el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones provenientes de las contraprestaciones estipuladas en el artículo 14 de la presente ley, así como las apropiaciones incluidas en el Presupuesto General de la Nación de cada vigencia.

El Operador Postal Oficial o Concesionario de Correo no podrá destinar recursos financieros distintos a los señalados en el presente artículo para financiar el Servicio Postal Universal.

Tampoco podrán financiar, con estos recursos, la prestación de los Servicios Postales que no tengan las características de Servicio Postal Universal.

El Operador Postal oficial o Concesionario de Correo, como responsable de prestar el Servicio Postal Universal, deberá llevar contabilidad separada por cada uno de los servicios que preste. El costo y modalidad de las operaciones entre cada servicio deberán registrarse de manera explícita. (...)" (Subrayado fuera del texto)

El Decreto 223 de 2014, por el cual se establecen las condiciones de prestación de los servicios exclusivos del Operador Postal Oficial, se definen las condiciones de prestación del Servicio Postal Universal y se fijan otras disposiciones, en su artículo 7°. Metodología para el reconocimiento del déficit del SPU, establece:

“El monto del déficit del SPU que reconocerá anualmente el Fontic será determinado y pagado al OPO conforme a las siguientes reglas.

i) Se reconocerá como tope máximo el valor que resulte de la aplicación de la siguiente fórmula:

$$\text{Déficit calculado del SPU} = \text{Ingresos del SPU} - \text{Costos del SPU (...)}$$

Parágrafo 1°. Anualmente el OPO deberá enviar un presupuesto que proyecte el déficit del SPU del año siguiente, debidamente sustentado y considerando los parámetros de este decreto. El Ministerio de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones establecerá las fechas para este reporte.

Parágrafo 2°. El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones calculará periódicamente los factores de estimación teniendo en cuenta las condiciones del mercado.” (Subrayado fuera del texto)

En su artículo 8. Financiación del SPU, del Decreto antes mencionado, establece lo siguiente:

“El déficit que resulte del ejercicio previsto en el artículo sexto (Sic) del presente decreto, será pagado anualmente por el Fontic conforme a la disponibilidad de recursos. El Fontic podrá realizar pagos parciales trimestrales previa presentación de los estados financieros debidamente auditados donde se determine la ejecución parcial anual de la operación del SPU.

Parágrafo 1°. El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, fijará topes de financiación, con el fin de asegurar la eficiencia en la prestación del servicio.

Parágrafo 2°. En caso de que los recursos previstos por el Fontic en una anualidad no sean suficientes para cubrir el déficit previsto, el pago del saldo estará sujeto a las apropiaciones del presupuesto de la nación cuando deba ser financiado por esta fuente.”. (Subrayado fuera del texto)

Marco Normativo de Entidades de Gobierno:

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera de las entidades de gobierno incorpora el principio contable del Devengo, el cual se define así: “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 del texto)

En cuanto al reconocimiento de los activos, el numeral 6.2.1 del Marco Conceptual en mención establece que se deberá tener en cuenta los siguientes criterios: “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)

Por su parte, el numeral 6.2.2 del citado documento establece los siguientes criterios para reconocer un pasivo: “Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que, para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.” (Subrayado fuera del texto)

En cuanto a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno, el párrafo 1 del numeral 3.1. de la Norma de Cuentas por Pagar, establece lo siguiente: “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 del texto).

Los párrafos del 1 al 4 del numeral 6.1. de la Norma de Provisiones, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno, establecen lo siguiente:

1. 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. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

2. 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.

3. En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considerará que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.

4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente. (...)” (Subrayado fuera del texto).

Los párrafos 24 y 25 del numeral 1.5. Reconocimiento o revelación de otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes o derechos, de la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente para entidades de gobierno, establecen:

“24. La entidad concedente reconocerá o revelará otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes o derechos que surjan de un acuerdo de concesión, de conformidad con las normas de Cuentas por pagar, Provisiones, Pasivos contingentes y Activos contingentes, Cuentas por cobrar, según corresponda.

25. Los acuerdos de concesión pueden incluir varias formas de garantías. (...). Cuando se otorguen garantías de rendimiento, por ejemplo, garantías de los flujos de ingresos mínimos, los cuales incluyen la compensación por déficit cuando los ingresos que obtenga el concesionario por la explotación del activo sean menores a valores especificados o cuantificables determinados en el acuerdo, se reconocerán de conformidad con las normas de Provisiones o de Pasivos contingentes, según corresponda.” (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) adoptado por la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones para el Marco Normativo para Entidades de Gobierno describe la cuenta 5424-SUBVENCIONES así: “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.” (Subrayado fuera del texto).

A su vez, el CGC en mención describe la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR como “... el valor de las obligaciones adquiridas por la entidad por concepto de los recursos que debe entregar sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades

de gobierno, los cuales están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.” (Subrayado fuera del texto).

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

La Norma de ingresos de actividades ordinarias del capítulo IV del Marco Normativo anexo a la Resolución Nº 414 de 2014 y sus modificaciones define ingresos de actividades ordinarias como “...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. ...”

El numeral 1.1.2 de la Norma de Ingresos de Actividades Ordinarias, establece que se reconocen como ingresos por prestación de servicios como “...los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos. (...)”

CONCLUSIONES

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

1. Procedimiento contable cuando el beneficiario de la franquicia por servicios postales de correspondencia y correo telegráfico que presta el Operador Postal Oficial, no corresponde a una entidad pública:

Se trata de una subvención de servicios en especie sin contraprestación por parte del Fondo de Tecnología de la Información y las Comunicaciones (FonTIC) a beneficiarios de las franquicias postales y telegráficas que no corresponden a entidades públicas, más no una subvención a la empresa pública Servicios Postales Nacionales S.A, quien se encuentra prestando un servicio.

Por lo anterior, el procedimiento contable es el que se indica a continuación:

a. Registro por parte de Fondo de Tecnología de la Información y las Comunicaciones (FonTIC):

El Fondo de Tecnología de la Información y las Comunicaciones (FontIC) debitará la subcuenta 542490-Otras subvenciones, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 240290-Otras subvenciones, de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR, cuando los servicios sean efectivamente admitidos con cargo a las franquicias postales.

Cuando realice el giro de los recursos a la empresa Servicios Postales Nacionales S.A, debitará la subcuenta 240290-Otras subvenciones, de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR contra un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

b. Registros por parte de Servicios Postales Nacionales S.A:

Seguirá registrando la cuenta por cobrar en la subcuenta 131710-Servicios de comunicaciones, de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, contra el respectivo ingreso por actividades ordinarias en la subcuenta 433301-Correo nacional, de la cuenta 4333-SERVICIOS DE COMUNICACIÓN.

En consecuencia, se modifica el numeral 4 de la conclusión del concepto con número de radicado 20182300006991, del día 1 de marzo de 2018, dirigido a la doctora Gina Del Rosario Núñez Polo, Subdirectora financiera del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (MinTIC).

2. Déficit del servicio postal universal (SPU):

Para estos efectos debe partirse de los siguientes fundamentos: El déficit se genera en un contrato de concesión, toda vez que mediante Decreto 2853 de 2006 por la cual se suprimió y ordenó la liquidación de ADPOSTAL, trasladándole la prestación del servicio a la empresa Servicios Postales Nacionales S.A., la cual se subroga en cuanto a los deberes y derechos de la empresa en liquidación, entre ellos el contrato de concesión N° 010 de 2004 y sus prorrogas, adquiriendo el derecho de desarrollar una actividad reservada para el Ministerio como titular de los servicios postales; y en virtud del artículo 8 del Decreto 223 de 2014, surge para el Fontic la obligación de asumir el déficit en la operación del Servicio Postal Universal.

a. Registro por parte de Fondo de Tecnología de la Información y las Comunicaciones (FontIC):

En cuanto al reconocimiento del déficit del servicio postal universal que deberá cubrir Fontic a Servicios Postales Nacionales (SPN), cuando los ingresos por prestación de servicios incluidos en el SPU obtenidos por el concesionario del correo son menores a los costos imputados por la prestación de dichos servicios, la entidad lo reconocerá de conformidad

con las normas de cuentas por pagar, provisiones o de pasivos contingentes, según corresponda, y en concordancia con la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente para entidades de gobierno.

Lo anterior, teniendo en cuenta que el artículo 7° del Decreto 223 de 2014 establece en sus párrafo 1° y 2° que anualmente el concesionario deberá enviar un presupuesto que proyecte el déficit del SPU del año siguiente, debidamente sustentado y considerando los parámetros de dicho decreto, a la vez que el Ministerio deberá calcular periódicamente los factores de estimación teniendo en cuenta las condiciones del mercado, permitiendo evaluar la probabilidad de desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, que llevará a la existencia de una obligación remota, posible, probable o cierto, según corresponda:

Cuando la entidad establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pago del déficit del SPU es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la entidad.

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pago del déficit del SPU es menor que la probabilidad de no pago, la entidad revelará la obligación como un pasivo contingente. En caso de ser posible realizar una medición, esta se registrará en cuenta de orden acreedoras contingentes, debitando la subcuenta 990511-Garantías contractuales, de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR EL CONTRARIO (DB) y acreditando la subcuenta que corresponde de la cuenta 9128-GARANTÍAS CONTRACTUALES.

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pago del déficit del SPU es más alta que la probabilidad de no pago, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5369-PROVISIONES POR GARANTÍAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2707-GARANTÍAS. Las provisiones se revisarán cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible.

Cuando la compensación del déficit del SPU se haga efectiva, es decir, cuando a la obligación de pago pase de probable a cierta, la entidad concedente deberá registrar la cuenta por pagar correspondiente. Para tal efecto, verificará el valor provisionado con respecto al valor a pagar por el déficit del SPU, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Si el valor a pagar es igual al valor de la provisión reconocida, se registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2707-GARANTÍAS y un crédito en la subcuenta 249019-GARANTÍAS CONTRACTUALES-CONCESIONES, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

b) Si el valor a pagar es mayor al valor reconocido como provisión, se registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2707-GARANTÍAS y un crédito en la subcuenta 249019-Garantías contractuales-Concesiones, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. La diferencia se registrará en la subcuenta 589090-OTROS GASTOS DIVERSOS, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

c) Si el valor a pagar es menor que el valor de la provisión reconocida, se registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2707-GARANTÍAS y un crédito en la subcuenta 249019-GARANTÍAS CONTRACTUALES-CONCESIONES, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. La diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5369-PROVISIONES POR GARANTÍAS si el gasto relacionado con la provisión se registró en el mismo período contable. De lo contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

b. Registros por parte de Servicios Postales Nacionales S.A:

Cuando se constituya un derecho cierto a favor de Servicios Postales Nacionales S.A por concepto del déficit del servicio postal universal (SPU), la empresa registrará un débito en la subcuenta 132302-Derechos por cobrar al concedente, de la cuenta 1323-ACUERDOS DE CONCESIÓN, y un crédito en la subcuenta 480902-Ingresos a favor del concesionario, de la cuenta 4809-ACUERDOS DE CONCESIÓN.

CONCEPTO No. 20182000058711 DEL 15-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Transferencias. Créditos judiciales. Gastos diversos. Ingresos diversos.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los fallos definitivos por procesos judiciales reconocidos por el Par-Adpostal y cancelados por el Mintic.

Doctor
 JOHN FREDY RODRIGUEZ
 Subdirección Financiera
 Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones
 Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550003967-2 del 5 de octubre de 2018, mediante la cual consulta si procede seguir aplicando el concepto N° 20132000014031 del 10 de mayo de 2013 de la CGN, relacionado con el tratamiento contable de los procesos judiciales a cargo del Patrimonio Autónomo de Remanentes de la liquidada ADPOSTAL-PAR-ADPOSTAL, lo anterior en consideración a que los procesos judiciales se encuentran registrados en el aplicativo eKOGUI de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado. La entidad aclara que el Mintic gira los recursos directamente al PAR-ADPOSTAL para que esta entidad cancele el valor determinado en el fallo definitivo del proceso judicial.

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

CONSIDERACIONES

Normatividad e-KOGUI

El Decreto 1069 de 2015, “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Justicia y del Derecho”, en el Capítulo 4. INFORMACIÓN LITIGIOSA DEL ESTADO Sección 1.

Sistema de información litigiosa del estado, señala:

“ARTÍCULO 2.2.3.4.1.1. Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado. El Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado- "eKOGUI" es el único sistema de gestión de información del Estado, para el seguimiento de las actividades, procesos y procedimientos inherentes a la actividad judicial y extrajudicial del Estado, ante las autoridades nacionales e internacionales.

ARTÍCULO 2.2.3.4.1.2. Objetivo. El Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado - eKOGUI, es la herramienta para la adecuada gestión del riesgo fiscal asociado a la actividad judicial y extrajudicial de la Nación, así como para monitorear y

gestionar los procesos que se deriven de aquella actividad, sin perjuicio de la función constitucional y legal atribuida a la Contraloría General de la República.

El Sistema brindará mecanismos focalizados para la generación de conocimiento, la formulación de políticas de prevención del daño antijurídico, la generación de estrategias de defensa jurídica y el diseño de políticas para la adecuada gestión del ciclo de defensa jurídica.

ARTÍCULO 2.2.3.4.1.3. Ámbito de aplicación. El Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado - eKOGUI deberá ser utilizado y alimentado por las entidades y organismos estatales del orden nacional, cualquiera sea su naturaleza y régimen jurídico y por aquellas entidades privadas del mismo orden que administren recursos públicos. 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.

PARÁGRAFO 1º. La información de los procesos y reclamaciones de las entidades públicas del orden nacional que entren o se encuentren en proceso de liquidación de que tratan los artículos 25 y 35, inciso final del Decreto Ley 254 de 2000, modificados por los artículos 13 y 19 de la Ley 1105 de 2006, respectivamente, deberá ser reportada en el Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado - eKOGUI. Igualmente reportaran la información las entidades que entren en proceso de supresión.

PARÁGRAFO 2º. Las sociedades fiduciarias que administren recursos para la atención de procesos judiciales de las entidades del orden nacional que se encuentren en proceso de liquidación, deberán reportar la información de los mismos en el Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado - eKOGUI.”

Normatividad PAR-ADPOSTAL

El artículo 19 de la Ley 1105 de 2006 modificó el artículo 35 de la Ley 254 de 2000, “por medio del cual se expide el régimen para la liquidación de las entidades públicas del orden nacional, el cual señala:

“Artículo 35. A la terminación del plazo de la liquidación, el liquidador podrá celebrar contratos de fiducia mercantil con una entidad fiduciaria por el cual se transferirá activos de la liquidación con el fin de que la misma los enajene y destine el producto de dichos

bienes a los fines que en el inciso siguiente se indican. La entidad fiduciaria contratista formará con los bienes recibidos de cada entidad en liquidación un patrimonio autónomo.

La entidad fiduciaria destinará el producto de los activos que les transfiera el liquidador a pagar los pasivos y contingencias de la entidad en liquidación, en la forma que hubiere determinado el liquidador en el contrato respectivo, de conformidad con las reglas de prelación de créditos previstas en la ley.

(...)

Cumplido el plazo de la liquidación en el acta final de liquidación por la cual se pone fin a la existencia legal de la entidad y, cuando sea del caso, se indicarán los activos que se transfieren o que se encuentran en un patrimonio autónomo de conformidad con el presente artículo, así como los pasivos que se pagarán con cargo a dicho patrimonio autónomo, y las obligaciones que asuman otras entidades con sujeción a lo previsto en el presente decreto.

Si al terminar la liquidación existieren procesos pendientes contra la entidad, las contingencias respectivas se atenderán con cargo al patrimonio autónomo al que se refiere el presente artículo o a falta de este, el que se constituya para el efecto. Lo anterior sin perjuicio de los casos en que la Nación u otra entidad asuman dichos pasivos, de conformidad con la ley.”

En aplicación de la norma anotada, se celebró con la Sociedad Fiduciaria de Desarrollo Agropecuario Fiduagraria S.A., el contrato de fiducia mercantil No. 31917 de 29 de diciembre de 2008, con el objeto de constituir un patrimonio autónomo de remanentes para Adpostal en Liquidación denominado PAR- ADPOSTAL EN LIQUIDACIÓN, cuya finalidad es la administración, conservación, custodia y transferencia de los archivos, la atención de las obligaciones remanentes y contingentes, así como de los procesos judiciales, tutelas y reclamaciones en curso al momento de la terminación del proceso liquidatorio, como las que se llegaren a presentar.

Dicho contrato en el Capítulo 1, cláusula primera señala, PASIVOS CONTINGENTES: “Son las obligaciones que pueden afectar, remota, eventual o probablemente el patrimonio de EL FIDEICOMITENTE por corresponder a obligaciones que son discutidas en sede jurisdiccional, razón por la cual serán pagados por la Nación a través del Ministerio de Comunicaciones cuando se profieran los respectivos fallos judiciales ejecutoriados y en firme en contra de EL FIDEICOMITENTE y de acuerdo con las normas vigentes para las liquidaciones, de tal manera que es obligación de la fiduciaria trasladar los fallos y costas judiciales al Ministerio

dentro de los diez días siguientes a su recepción y será responsabilidad exclusiva del mismo para su trámite.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, la cláusula tercera respecto de las obligaciones de la fiduciaria señala: (...) “3.6 Informar las contingencias jurídicas al Ministerio de Comunicaciones para el pago de las obligaciones remanentes y contingentes a cargo de Adpostal en Liquidación en el momento que se hagan exigibles.

El pasivo contingente dentro del cual se encuentran las condenas impuestas en los procesos judiciales y administrativos y las obligaciones condicionales se deben informar al Ministerio de Comunicaciones para que se tramite el pago de las obligaciones remanentes y contingentes a cargo de Adpostal en Liquidación en el momento que se hagan exigibles.”

Normatividad contable RCP.

La CGN como ente regulador de las normas contables para las entidades del ámbito del sector público, en el proceso de implementación de la normatividad contable expidió la Resolución N° 116 de 2017, “Por la cual se incorpora, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo”, el cual señala:

“2.5 Sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la entidad verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Si el valor liquidado es igual al valor de la provisión reconocida, se registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta 246002-Sentencias o en la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

b) Si el valor liquidado es mayor al valor reconocido como provisión, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES

DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia se registrará en la subcuenta 589012-Sentencias o en la subcuenta 589013-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

c) Si el valor liquidado es menor que el valor de la provisión reconocida, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS si el gasto relacionado con la provisión se registró en el mismo período contable. De lo contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. (...)

2.6 Pago de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial

El pago de la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial se registrará con un débito en las subcuentas 246002-Sentencias o 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. (...)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

En atención a lo dispuesto por el Decreto 1069 de 2015, “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Justicia y del Derecho”, el Sistema único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado-eKOGUI, es un sistema de información para el seguimiento de las actividades, procesos y procedimientos inherentes a la actividad judicial y extrajudicial del Estado, con el objeto de monitorear y gestionar los procesos derivados de la actividad de las entidades públicas que deberá ser utilizado y alimentado por las entidades y organismos estatales del orden nacional, cualquiera sea su naturaleza y régimen jurídico y por aquellas entidades privadas del mismo orden que administren recursos públicos.

Por su parte, la Ley 298 de 1996, en desarrollo del artículo 354 de la Constitución Política, en el artículo 4º señala como funciones de la Contaduría General de la Nación, entre otras: 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.

Según lo anotado, el Ministerio además de estar obligado a incorporar la información relacionada con los procesos judiciales en contra, en el sistema único de gestión e información de la Actividad Litigiosa del Estado-eKOGUI, debe aplicar la normatividad contable que como ente regulador expida la CGN para reconocer las obligaciones porque estas corresponden a una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, la entidad espera desprenderse de recursos.

Ahora, el contrato de fiducia mercantil constituido para la creación del Patrimonio Autónomo de remanentes Par-Adpostal, señala que este último además de los activos recibe los procesos judiciales, tutelas y reclamaciones en curso al momento de la terminación del proceso liquidatorio, así como las que se llegaren a presentar, las cuales serán informadas al Ministerio para el pago en el momento que se hagan exigibles, contexto dentro del cual se expidió el concepto N° 20132000014031 del 10 de mayo de 2013, que de mantenerse actualmente las condiciones del contrato de fiducia, según las cuales le corresponde al Ministerio realizar el pago de los pasivos por concepto de procesos judiciales, éste deberá, con la información del Par-Adpostal registrar el pasivo directamente a favor del beneficiario del pago.

Para el efecto, y por el cambio de normatividad contable, con el fallo definitivo le corresponde al Par-Adpostal reclasificar el saldo reconocido en la subcuenta 270105-Laborales de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS a la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, la cual se cancelará contra la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, al momento de informar al Minitic la realización del pago.

Por su parte el Ministerio, reconocerá la obligación mediante un débito en la subcuenta 589012-Sentencias de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS con crédito a la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, la cual se cancelará con el pago al tercero beneficiario.

CONCEPTO No. 20182300076841 DEL 28-12-2018

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1912

Compilación a 31 de diciembre de 2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento y medición de los bienes baldíos adjudicables de la Nación.

Doctora
ELIZABETH GÓMEZ SÁNCHEZ
Secretaria General
Agencia Nacional de Tierras
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2018550004164-2, el día 17 de octubre de 2018, mediante la cual solicita:

“En el marco del Decreto 2363 de 2015 la Agencia Nacional de Tierras - ANT como máxima autoridad de tierras de la Nación, debe cumplir la función de administrar las tierras baldías de la Nación, conforme a las políticas y lineamientos fijados por el Gobierno Nacional.

Por su parte, el artículo 18 del Decreto Ley 902 de 2017 creó el Fondo de Tierras como un fondo cuenta sin personería jurídica administrado por el ANT. El precitado Decreto estableció frente a los bienes baldíos lo siguiente:

“... la subcuenta de acceso para población campesina, comunidades, familias y asociaciones rurales estará conformada por los siguientes bienes:

.....7. Los bienes baldíos que tengan la condición de adjudicables, distintos a los destinados a comunidades étnicas, de acuerdo con el presente Decreto y la normatividad vigente. (negrilla fuera del texto)

Los bienes inmuebles ingresados se consideran afectados por regla general a fines de redistribución de la propiedad y su destinación solo podrá ser modificada por disposición de la ley”

En aras de revelar de manera razonable el patrimonio de la entidad, de manera atenta, solicitamos concepto respecto al reconocimiento de los predios de la Nación, teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

1. Para el reconocimiento y registro contable de los predios baldíos, la entidad no dispone de avalúos, por lo tanto, ¿por qué valor deben ser registrados contablemente estos predios?
2. Para el reconocimiento y registro contable, existen otros predios que aún se encuentran con valor cero, ya que fueron transferidos por otras entidades a la Agencia Nacional de Tierras, sin un valor determinado y sobre los cuales la entidad no dispone de presupuesto para el peritaje. ¿Por qué valor deben ser registrados estos predios?”

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

CONSIDERACIONES

La Ley 160 de 1994 por la cual se crea el Sistema Nacional de Reforma Agraria y Desarrollo Rural Campesino, se establece un subsidio para la adquisición de tierras, se reforma el Instituto Colombiano de la Reforma Agraria y se dictan otras disposiciones, define:

CAPÍTULO XII.

BALDÍOS NACIONALES

ARTÍCULO 65. La propiedad de los terrenos baldíos adjudicables, sólo puede adquirirse mediante título traslativo de dominio otorgado por el Estado a través del Instituto Colombiano de la Reforma Agraria o por las entidades públicas en las que delegue esta facultad.

Los ocupantes de tierras baldías, por ese solo hecho, no tienen la calidad de poseedores conforme al Código Civil, y frente a la adjudicación por el Estado sólo existe una mera expectativa.”

Así mismo, el Decreto Ley 2363 de 2015 por el cual se crea la Agencia Nacional de Tierras, (ANT), se fija su objeto y estructura, se decretó:

CAPÍTULO I.

CREACIÓN, NATURALEZA JURÍDICA, OBJETO Y SEDE.

ARTÍCULO 1o. CREACIÓN Y NATURALEZA JURÍDICA DE LA AGENCIA NACIONAL DE TIERRAS (ANT). Créase la Agencia Nacional de Tierras, ANT, como una agencia estatal de naturaleza especial, del sector descentralizado de la Rama Ejecutiva del Orden Nacional, con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa, técnica y financiera, adscrita al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, como máxima autoridad de las tierras de la nación en los temas de su competencia. (...)

ARTÍCULO 3o. OBJETO. La Agencia Nacional de Tierras, como máxima autoridad de las tierras de la nación, tendrá por objeto ejecutar la política de ordenamiento social de la propiedad rural formulada por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, para lo cual deberá gestionar el acceso a la tierra como factor productivo, lograr la seguridad jurídica sobre esta, promover su uso en cumplimiento de la función social de la propiedad y administrar y disponer de los predios rurales de propiedad de la nación.

ARTÍCULO 4o. FUNCIONES. Son funciones de la Agencia Nacional de Tierras, las siguientes:

1. Ejecutar las políticas formuladas por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, sobre el ordenamiento social de la propiedad rural. (...)

11. Administrar las tierras baldías de la nación, adelantar los procesos generales y especiales de titulación y transferencias a las que haya lugar, delimitar y constituir reservas sobre éstas, celebrar contratos para autorizar su aprovechamiento y regular su ocupación sin perjuicio de lo establecido en los parágrafos 5o y 6o del artículo 85 de la Ley 160 de 1994.”

Por otra parte, el Decreto Ley N° 902 DE 2017 por el cual se adoptan medidas para facilitar la implementación de la Reforma Rural Integral contemplada en el Acuerdo Final en materia de tierras, específicamente el procedimiento para el acceso y formalización y el Fondo de Tierras:

TÍTULO III. FONDO DE TIERRAS PARA LA REFORMA RURAL INTEGRAL

Artículo 18. Fondo de Tierras para la Reforma Rural Integral. Créase el Fondo de Tierras para la Reforma Rural Integral como un fondo especial que operará como una cuenta, sin personería jurídica, conformado por la subcuenta de acceso para población campesina, comunidades, familias y asociaciones rurales, y la subcuenta de tierras para dotación a comunidades étnicas, además de los recursos monetarios establecidos en el presente artículo. La administración del fondo y las subcuentas será ejercida por la Agencia Nacional de Tierras.

El Fondo contará con los siguientes recursos para ambas subcuentas:

1. Los recursos del presupuesto que le aporte la Nación.
2. Los recursos destinados al adelantamiento de los programas de asignación de subsidio integral de reforma agraria de que trata la Ley 160 de 1994 o el que haga sus veces. (...)
4. Los dineros y créditos en los que figure como acreedora la Agencia Nacional de Tierras, producto del pago del precio de bienes inmuebles que enajene.
5. Las sumas que reciba la Agencia Nacional de Tierras como contraprestación de los servicios que preste, así como los obtenidos por la administración de los bienes que se le encomiendan, y cualquier otro que reciba en el ejercicio de sus funciones.
6. Las donaciones o auxilios que le hagan personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, y entidades internacionales. (...)

La subcuenta de acceso para población campesina, comunidades, familias y asociaciones rurales estará conformada por los siguientes bienes:

1. Predios rurales obtenidos en compensación por el desarrollo de proyectos que hayan implicado la entrega de tierras baldías o fiscales patrimoniales de la ANT. (...)
 3. Los que sean transferidos por parte de entidades de derecho público.
 4. Los predios rurales que ingresen al Fondo en virtud de la aplicación de procedimientos administrativos o judiciales, como la extinción de dominio por incumplimiento de la función social o ecológica de la propiedad, expropiación o recuperación de baldíos indebidamente ocupados, entre otros.
 5. Las tierras provenientes de la sustracción, fortalecimiento y habilitación para la adjudicación de las zonas de reserva forestal de la Ley 2 de 1959, y de conformidad con lo dispuesto en la normatividad vigente incluyendo la Ley 99 de 1993 y el Código de Recursos Naturales Renovables.
 6. Las tierras baldías con vocación agraria a partir de la actualización del inventario de áreas de manejo especial que se hará en el marco del plan de zonificación ambiental al que se refiere el Acuerdo Final, con sujeción a acciones de planeación predial, de producción sostenible y conservación, y de conformidad con lo dispuesto en la normatividad vigente.
 7. Los bienes baldíos que tengan la condición de adjudicables, distintos a los destinados a comunidades étnicas, de acuerdo con el presente Decreto y la normatividad vigente.
 8. Los bienes inmuebles que se adquieran para adelantar programas de acceso a tierras.
 9. Los predios rurales adjudicables de propiedad de la Agencia Nacional de Tierras. "
- (Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual anexo en la Resolución N° 533 de 2015, establece la definición, reconocimiento, medición y revelación de los elementos que constituyen los estados financieros, dentro de lo que se incluye:

"6.1.1. Activos

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

6.2.1. 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. (...)

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

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. 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. (...)

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. (...)

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.

El valor neto de realización, a diferencia del valor de mercado, no requiere un mercado abierto, activo y ordenado o la estimación de un precio en tal mercado. El valor neto de realización es un valor de salida observable y específico para la entidad.

La utilidad potencial de medir los activos al valor neto de realización es que un activo no debe tener un valor inferior para la entidad que el valor que podría obtener por la venta del mismo. Sin embargo, este criterio de medición no es adecuado si la entidad es capaz de utilizar los recursos en forma alternativa de una manera más eficiente; por ejemplo, al usarlos en la prestación de servicios. El valor neto de realización es, por lo tanto, útil cuando la alternativa más eficiente para la entidad es la venta del activo.

El valor neto de realización proporciona información que permite evaluar la capacidad financiera que tiene una entidad, al reflejar el valor que podría recibirse por la venta de un activo.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, donde establece:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

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

9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

9.2.1. Costo de adquisición

4. El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización. (...)

7. 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. (...)

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.

22. 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.

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.

24. 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. (...)

9.4. Reconocimiento en el resultado

27. Cuando los inventarios se vendan a precios de mercado o se distribuyan a precios de no mercado, su valor se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen los ingresos asociados.

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

9.6. Revelaciones

30. 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.

31. Además de ello, revelará lo siguiente:

h) el valor del inventario recibido en transacciones sin contraprestación, así como el distribuido en forma gratuita o a precios de no mercado. (...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada

la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

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

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

1.3. 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. (...)

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.

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. (...)

1.3.2. Medición

25. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la

entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición. (...)

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

4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

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

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

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

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

27. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Pregunta 1

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que, dado que los bienes baldíos adjudicables de la Nación corresponden a recursos controlados por la Agencia Nacional de Tierras, como resultado de un evento pasado y del cual se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, deben reconocerse dentro de sus activos, siempre que el valor de estos pueda medirse de forma fiable.

Por lo tanto, de acuerdo a la norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación, los ingresos por transferencias no monetarias, deberán medirse al valor de mercado, en ausencia de este, por el costo de reposición, valores que se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

Pregunta 2

Si bien la norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación, establece que las transferencias no monetarias deben medirse al valor de mercado, o en ausencia de este al costo de reposición, también señala que para el caso de que no sea factible obtener alguna de estas dos mediciones, deberán reconocerse por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

Cuando no se cuente con información fiable, mientras se solventan las dificultades que la originan, no habrá lugar a reconocimiento contable y deberán efectuarse las revelaciones pertinentes, sin perder de vista que ello debe ser objeto de las acciones administrativas conducentes a subsanar la situación, a efectos de garantizar que los estados financieros de la entidad cumplan con todas las características cualitativas de la información financiera.

Por lo anterior, la Agencia Nacional de Tierras deberá atender a las Normas de Inventarios, Ingresos sin contraprestación y Corrección de errores de periodos anteriores, realizando el avalúo a valor de mercado de los bienes baldíos en la fecha en la cual estos fueron recibidos, o en su defecto en la fecha más antigua en la que pueda obtenerse información, afectando con un débito la subcuenta 151002-Terrenos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES. Igualmente, realizará la reexpresión de la información comparativa afectada por el error de manera retroactiva.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:

Concepto No. 20182000020561 del 16-03-2018
 20182000020981 del 22-03-2018
 20182000026121 del 02-05-2018
 20182000027881 del 18-05-2018
 20182000029571 del 29-05-2018
 20182000034121 del 10-07-2018
 20182000035691 del 24-07-2018
 20182000028651 del 23-05-2018
 20182000046581 del 17-09-2018
 20182300061641 del 26-11-2018
 20182000062041 del 28-11-2018
 20182000062991 del 05-12-2018
 20182000064441 del 11-12-2018
 20182000074161 del 21-12-2018
 20182000055341 del 28-12-2018
 20182000076371 del 26-12-2018

5.22 INGRESOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:

Concepto No. 20182000033791 del 09-07-2018

5.23 OTROS INGRESOS**CONCEPTO No. 20182000001991 DEL 02-02-2018**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros ingresos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los ingresos por el permiso otorgado del uso del espectro radioeléctrico. Reconocimiento de los ingresos por la habilitación general para la provisión de redes y servicios de telecomunicaciones. Registro contable de la corrección de las autoliquidaciones, antes de que queden en firme.

Doctora

GINA DEL ROSARIO NUÑEZ POLO

Subdirectora Financiera

Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones- MinTIC

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550004875-2, del día 1 de noviembre de 2017, en la cual se solicita lo siguiente:

“1. De acuerdo al Artículo 11 de la Ley 1341 de 2009 “ACCESO AL USO DEL ESPECTRO” Radioeléctrico. El uso del espectro radioeléctrico requiere permiso previo, expreso y otorgado por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones”. Por este permiso los operadores deben hacer un pago anual de contraprestación económica la cual se debe hacer dentro de los tres (3) primeros meses de cada año y que corresponde al valor resultante de la fórmula establecida y de acuerdo a las características propias del cuadro técnico del acto administrativo que le otorgó el permiso, resolución 2877 del 2011.

La contraprestación económica por el permiso para el uso del espectro radioeléctrico, se reconoce en el Régimen precedente, en la cuenta de Ingreso No Tributarios 140101 Tasas, sin embargo el catálogo de cuentas Resolución 620 de 2015, contempla la cuenta 132301 -

Derechos de Explotación, que consideramos puede acercarse más al concepto de esta contraprestación, teniendo en cuenta el sustento legal Sentencia C-927 de 2006, Sentencia C-403 de 2010, Sentencia C-528 de 2013. De acuerdo con la base normativa y jurisprudencia enunciada es correcto registrar estos ingresos en la cuenta 132301 o cual sería la cuenta adecuada?

2. La contraprestación por la habilitación general que de acuerdo al Artículo 10 de la Ley 1341 de 2009 establece que corresponde “la provisión de redes y servicios de telecomunicaciones, que es un servicio público bajo la titularidad del Estado, se habilita de manera general, y causará una contraprestación periódica a favor del Fondo de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. Esta habilitación comprende, a su vez, la autorización para la instalación, ampliación, modificación, operación y explotación de redes de telecomunicaciones, se suministren o no al público”.

Esta contraprestación la deben realizar trimestralmente los proveedores de redes y/o servicios al mes siguiente de vencido el trimestre, de acuerdo a los ingresos percibidos por servicios de telecomunicaciones en el periodo, resolución 2877 del 2011; se reconoce en el Régimen precedente, en la cuenta de Deudores - Ingresos No Tributarios 140152 - Concesiones, sin embargo el catálogo de cuentas Resolución 620 de 2015, contempla la cuenta 132301 - Derechos de Explotación, en razón a que la operación no obedece a un Contrato de Concesión, Por lo anterior, es correcto registrar los ingresos por la contraprestación por habilitación general en la cuenta 132301 o cual sería la cuenta adecuada?

3. El párrafo del artículo 3° de la Resolución N° 2877 de 2011, por medio del cual se modifica el artículo 7° de la Resolución N° 290 de 2010, establece: Las autoliquidaciones se entenderán válidas para todo efecto y quedaran en firme si dentro del término de tres (3) años, contados a partir de la fecha de su presentación, no han sido objetadas por el Ministerio/Fondo mediante la verificación de la autoliquidación o corregidas por el respectivo proveedor y/o titular”, el artículo 5° de la misma norma, por medio del cual se modifica el artículo 11 de la Resolución N° 290 de 2010: establece: “El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones podrá verificar las autoliquidaciones de las contraprestaciones para lo cual, si lo considera necesario, solicitará tanto a los proveedores y/o titulares como a entidades o terceros a que haya lugar, sus estados financieros de propósito general debidamente dictaminados, auditados o certificados con arreglo a lo dispuesto en la Ley 222 de 1995, normas concordantes y a los principios de contabilidad generalmente aceptados, así como cualquier otra información y soportes que se consideren necesarios para tal efecto.

En caso de establecer alguna diferencia, se comunicará al proveedor y/o titular, el cual tendrá un plazo máximo de treinta (30) días calendario a partir del día hábil siguiente al envío de dicha comunicación, para que explique la diferencia o pague su valor. Si vencido el plazo anterior el proveedor y/o titular no rinde satisfactoriamente la explicación solicitada, no suministra los documentos soporte o no paga, el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones expedirá un acto administrativo mediante el cual establecerá la diferencia y ordenará su pago junto con los intereses de mora causados desde el vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de la aplicación del régimen de infracciones y sanciones previstas en la normatividad legal vigente sobre la materia. Parágrafo. Si transcurridos tres (3) meses a partir del vencimiento del plazo para presentar las autoliquidaciones. El proveedor y/o titular no lo ha hecho, el Ministerio determinará el valor de la contraprestación mediante acto administrativo, incluyendo las sanciones e intereses moratorios a que haya lugar, calculados hasta la fecha efectiva del pago”.

Para el anterior procedimiento descrito, con el régimen precedente se está formalizando con la expedición de Actos Administrativos, que reconocen y ordenan la devolución de saldos a favor debitando la subcuenta 481554-Ingresos fiscales de la cuenta 4815- AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, y acreditando la subcuenta 242513-Saldos a favor de beneficiarios de la cuenta 2425-ACREEDORES, o con Actos Administrativos que determinan los valores de contraprestaciones a favor del Ministerio mediante Declaratorias de Deudor, registrándose un débito a la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con crédito a la subcuenta 481554-Ingresos Fiscales, incluyendo sanciones, intereses y multas.

Se aclara que al registrar el saldo a favor de los operadores en las cuentas de resultado, ingreso de la vigencia actual, quedaría con saldo contrario los terceros a los que se le aplique, siempre y cuando no tengan ingresos en el mismo periodo. De otra parte si el valor se considera material y por ende se registra en el patrimonio, como si fuera un error de periodos anteriores, acorde a la norma internacional de Presentación de Estados Financieros, se tendrían que re expresar retroactivamente en cada vigencia.

Por lo expuesto anteriormente, cordialmente solicitamos su colaboración para señalarnos la cuenta contable que se debe aplicar con el nuevo marco normativo para estos eventos que se presentan de manera permanente durante la vigencia. (...)”

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

CONSIDERACIONES

Regulación general sobre la contraprestación por el permiso del uso del espectro radioeléctrico y la habilitación general:

La Ley 1341 de 2009 “Por la cual se definen principios y conceptos sobre la sociedad de la información y la organización de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones - TIC-, se crea la agencia nacional de espectro y se dictan otras disposiciones”, señala lo siguiente:

“ARTÍCULO 10- HABILITACIÓN GENERAL. A partir de la vigencia de la presente Ley, la provisión de redes y servicios de telecomunicaciones, que es un servicio público bajo la titularidad del Estado, se habilita de manera general, y causará una contraprestación periódica a favor del Fondo de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. Esta habilitación comprende, a su vez, la autorización para la instalación, ampliación, modificación, operación y explotación de redes de telecomunicaciones, se suministren o no al público. La habilitación a que hace referencia el presente artículo no incluye el derecho al uso del espectro radioeléctrico.

ARTÍCULO 11.- ACCESO AL USO DEL ESPECTRO RADIOELÉCTRICO. El uso del espectro radioeléctrico requiere permiso previo, expreso y otorgado por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.

El permiso de uso del espectro respetará la neutralidad en la tecnología siempre y cuando esté coordinado con las políticas del Ministerio Comunicaciones, no generen interferencias sobre otros servicios, sean compatibles con las tendencias internacionales del mercado, no afecten la seguridad nacional, y contribuyan al desarrollo sostenible. El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones adelantará mecanismos de selección objetiva, previa convocatoria pública, para el otorgamiento del permiso para el uso del espectro radioeléctrico y exigirá las garantías correspondientes. En aquellos casos, en los que el nivel de ocupación de la banda y la suficiencia del recurso lo permitan, así como cuando prime la continuidad del servicio o la ampliación de la cobertura, el Ministerio podrá otorgar los permisos de uso del espectro de manera directa.” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución N° 2877 de 2011, expedida por el MinTIC, expresa:

“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 periodo 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. (...)”

Artículo 3. Modificar el artículo 7 de la Resolución 290 de 2010, el cual quedará así:

“Artículo 7. Autoliquidación. Todas las personas naturales o jurídicas que de acuerdo con la presente resolución estén obligadas al pago de contraprestaciones a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones deberán autoliquidarlas y pagarlas dentro de los términos y de conformidad con las normas y procedimientos vigentes.

Las autoliquidaciones deberán ser presentadas ante las entidades financieras habilitadas para recibirlas, mediante el diligenciamiento de los formularios establecidos por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.

Parágrafo: Las autoliquidaciones se entenderán válidas para todo efecto y quedarán en firme si dentro del término de tres (3) años, contados a partir de la fecha de su presentación, no han sido objetadas por el Ministerio/Fondo mediante la verificación de la autoliquidación o corregidas por el respectivo proveedor y/o titular. En el evento de presentarse una corrección por parte del proveedor y/o titular, el término de firmeza comenzará a contarse a partir de la fecha de presentación de la autoliquidación.”

Artículo 4. Modificar el artículo 8 de la Resolución 290 de 2010, el cual quedará así:

“Artículo 8. Oportunidad para presentar la autoliquidación y/o pago de las contraprestaciones.

(...) 8.2. Forma de pago de la contraprestación económica por el permiso para el uso del espectro radioeléctrico por anualidades anticipadas. Cuando la contraprestación económica se pague por anualidades anticipadas, la autoliquidación y pago del valor de la contraprestación económica por la utilización del espectro radioeléctrico deberá efectuarse dentro de los tres (3) primeros meses de cada año y durante el término de duración del permiso otorgado o renovado, sin perjuicio de las disposiciones especiales o excepciones que contemple la presente norma. (...)

La autoliquidación y/o pago de la contraprestación económica por la utilización del espectro radioeléctrico en los servicios por satélite deberá realizarse por el titular en anualidades

vencidas, dentro de los tres (3) primeros meses de cada año siguiente al de su causación, durante el término de vigencia del permiso otorgado.”

Normatividad Contable Pública

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:

“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. (...)

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. (...)

Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de activos que producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.” (Subrayado fuera de texto)

En el Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 620 de 2016 y sus modificaciones se menciona:

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

derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros. (...)”

1323- ACUERDOS DE CONCESIÓN: “Representa el valor de los derechos de cobro adquiridos por la entidad concedente, en virtud de un acuerdo de concesión, mediante el cual la entidad concedente obtiene ingresos del concesionario a cambio de: a) la cesión de los derechos de explotación de un activo en concesión, b) la cesión de los derechos de explotación para la realización de una actividad reservada a la entidad concedente y c) la contraprestación por la parte de los ingresos obtenidos por la explotación de un activo en concesión. (...)” (Subrayado fuera de texto)

4110- CONTRIBUCIONES, TASAS E IMPUESTOS NO TRIBUTARIOS: “Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento.”

4195- DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB): “Representa el menor valor de los ingresos fiscales, tributarios y no tributarios, que se origina por las devoluciones y descuentos, relacionados con los ingresos que se reconocen durante el periodo contable.”

5893- DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES: “Representa el valor de las devoluciones y descuentos, relacionados con los ingresos fiscales tributarios y no tributarios que se reconocieron en periodos contables anteriores.”

CONCLUSIONES

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

Preguntas 1 y 2. Reconocimiento de los ingresos por el permiso otorgado del uso del espectro radioeléctrico y de los ingresos por la habilitación general para la provisión de redes y servicios de telecomunicaciones

La contraprestación que recibe el MINTIC por el otorgamiento del permiso por el uso del espectro radioeléctrico, a que hace referencia el Artículo 5 de la Resolución N° 290 de 2010, modificado por el Artículo 1 de la Resolución N° 2877 de 2011, deberá reconocerse mediante un débito en la subcuenta 131118- Licencias, de la cuenta 1311- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito en la subcuenta 411046- Licencias, de la cuenta 4110- CONTRIBUCIONES, TASAS E IMPUESTOS NO TRIBUTARIOS, tal como se menciona en el concepto N° 20172000110651 del 21 de diciembre de 2017, emitido por este despacho.

No es posible registrar la contraprestación económica que recibe la entidad en la subcuenta

132301- Derechos de explotación, como lo propone en su consulta, toda vez que la Resolución N° 598 de 2017 expedida por la CGN que modifica el Catálogo General de cuentas para Entidades de Gobierno, cambió la denominación de la cuenta 1323 a ACUERDOS DE CONCESIÓN y la descripción de la misma, de esta manera solamente se podrá utilizar dicha cuenta cuando se esté frente a este tipo de acuerdos.

Asimismo, la contraprestación por la habilitación general que recibe la Entidad de acuerdo con lo establecido en la Ley N° 1341 de 2009 en los artículos 10 y 36, se deberá registrar mediante un débito en la subcuenta 131118- Licencias, de la cuenta 1311- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito en la subcuenta 411046- Licencias, de la cuenta 4110- CONTRIBUCIONES, TASAS E IMPUESTOS NO TRIBUTARIOS.

Pregunta 3. Registro contable de la corrección de las autoliquidaciones, antes de que queden en firme

Cuando la entidad emita el acto administrativo en el que se reconocen saldos a favor del Ministerio o del tercero, deberá efectuar alguno de los siguientes registros, según corresponda:

- Si se reconoce la procedencia de la devolución a un tercero por un saldo a favor mediante la emisión de un acto administrativo en el mismo periodo en el que se registró el ingreso, se deberá realizar la reversión del mismo debitando la subcuenta 419502- Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, de la cuenta 4195- DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS y acreditando la subcuenta 131118- Licencias, de la cuenta 1311- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, en caso de que la entidad beneficiaria no haya pagado el valor de la autoliquidación, o en la subcuenta 249040- Saldos a favor de beneficiarios, de la cuenta 2490- OTRAS CUENTAS POR PAGAR, si la entidad ya ha pagado el valor de la autoliquidación.

Si el acto administrativo se emite en un periodo posterior al reconocimiento del ingreso, se deberá registrar el saldo a favor como un gasto, debitando la subcuenta 589301- Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, de la cuenta 5893- DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES, y como contrapartida se deberá acreditar la subcuenta 249040- Saldos a favor de beneficiarios, de la cuenta 2490- OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

- Si se emite un acto administrativo que determina una mayor contraprestación a favor del Ministerio, este deberá reconocer 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- CONTRIBUCIONES, TASAS E IMPUESTOS NO TRIBUTARIOS.

Además, si hay lugar a sanciones e intereses asociados a la contraprestación que recibe el Ministerio, se deberán registrar en la subcuenta 131103- Intereses o la subcuenta 131104- Sanciones, de la cuenta 1311- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y acreditando la subcuenta 411003- Intereses o la subcuenta 411004- Sanciones, de la cuenta 4110- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Es importante mencionar que el cambio en el valor de las autoliquidaciones efectuadas por las entidades por causa de las revisiones posteriores a la presentación de las mismas, no se considera un error contable, toda vez que la entidad no tenía la información fiable disponible en el momento de la presentación de los estados financieros, si se toma en cuenta que las autoliquidaciones son realizadas por la entidad que recibe el derecho de uso del espectro radioeléctrico o la habilitación general.

CONCEPTO No. 20182000013921 DEL 27-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos diversos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de derechos económicos de exploración y explotación

Doctora
MARTHA LUCÍA ESPITIA ÁLVAREZ
Contadora Delegada por BDO
Agencia Nacional de Hidrocarburos - ANH
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550000659-2 del 16 de febrero de 2018, mediante la cual solicita a la CGN indicar la cuenta que permita el reconocimiento de los ingresos derivados de los contratos de explotación y exploración A&P y TEA por los conceptos de los diferentes derechos económicos como son:

Uso de subsuelo áreas en exploración
Uso de subsuelo áreas en exploración (CTO TEA)
Uso de subsuelo áreas de explotación

Transferencia de tecnología (Exploración)

Transferencia de tecnología (Explotación)

% participación en la producción

Precios altos en la producción

Campo Tello.

CONSIDERACIONES

La ANH suscribe contratos de exploración y explotación por los cuales pacta compensaciones o derechos económicos que en los términos de los contratos celebrados están definidos de la siguiente manera:

“DERECHOS POR EL USO DEL SUBSUELO:

El uso del subsuelo por parte de EL CONTRATISTA causará a favor de la ANH los siguientes derechos:

1. En áreas en Exploración: Por cada fase, EL CONTRATISTA reconocerá y pagará a la ANH un derecho por unidad de superficie, nominado en dólares de los Estados Unidos de América, según lo establecido en el numeral D.1 del anexo D. Este pago se hará dentro del Mes siguiente al inicio de la respectiva fase.

2. Áreas de Evaluación y de Producción: EL CONTRATISTA reconocerá y pagará a la ANH un derecho por unidad de producción de su propiedad, cuyo monto económico, nominado en dólares de los Estados Unidos de América, será el que se define en el numeral D.1 del anexo D. Este pago se hará por semestre calendario vencido, dentro del primer Mes del semestre siguiente.

DERECHO POR PRECIOS ALTOS:

EL CONTRATISTA entregará a la ANH un derecho económico por precios altos sobre la producción de su propiedad, en especie o en dinero a elección de la ANH, como se define en el numeral D.2 del anexo D.

DERECHO ECONÓMICO COMO PORCENTAJE DE PARTICIPACIÓN EN LA PRODUCCIÓN:

Cuando se haya pactado, EL CONTRATISTA pagará a la ANH, a título de derecho económico por participación en la producción, el porcentaje de la producción total, después de regalías, establecido en el numeral D.3. del anexo D.

DERECHOS ECONÓMICOS EN PRUEBAS DE PRODUCCIÓN:

Los Hidrocarburos Líquidos obtenidos como resultado de las pruebas de producción realizadas por EL CONTRATISTA también causarán los derechos de que tratan las cláusulas anteriores.

PARTICIPACIÓN EN LA PRODUCCIÓN DURANTE LA PRÓRROGA DEL PERÍODO DE PRODUCCIÓN: En todos los casos de prórroga del Período de Producción, EL CONTRATISTA reconocerá y pagará a la ANH, a título de derecho de participación en la producción, una suma equivalente al diez por ciento (10%) del valor de la producción de Hidrocarburos Líquidos livianos en el Punto de Entrega, o cinco por ciento (5%) en el caso de Gas Natural no asociado o Hidrocarburos Líquidos Pesados - con gravedad API menor o igual a quince grados (15°) -, obtenida por EL CONTRATISTA a partir de la fecha de vencimiento de la duración inicial del Período de Producción y valorizada en el Punto de Fiscalización, después de descontar el porcentaje correspondiente a las regalías y a los Derechos Económicos como porcentaje de participación en la producción de que trata la cláusula 40. Sobre esta participación no se causarán los derechos económicos de que tratan las cláusulas 38 y 39.

TRANSFERENCIA DE TECNOLOGÍA:

Para apoyar el fortalecimiento institucional y sectorial, EL CONTRATISTA se compromete a realizar a su cargo y a su costa programas de investigación, capacitación, educación y apoyar el programa de becas de la ANH, cuyos objetivos, términos, condiciones y beneficiarios determine la ANH, durante la vigencia del contrato.

Todos los costos de los programas de investigación, capacitación, educación y apoyo al programa de becas de la ANH, hasta el límite establecido en esta cláusula, con excepción de los laborales, que tengan lugar con ocasión del cumplimiento de la obligación de hacer de EL CONTRATISTA en virtud de esta cláusula, serán asumidos en un ciento por ciento (100%) por EL CONTRATISTA. En ningún caso, EL CONTRATISTA asumirá costo alguno laboral de los beneficiarios de la investigación, capacitación, educación y becas.

Para dar cumplimiento a la obligación de hacer, prevista en esta cláusula, en cada una de las fases del Período de Exploración y sus prórrogas, EL CONTRATISTA se compromete a realizar y costear programas de investigación, capacitación, educación y el programa de becas de la ANH hasta por un valor del veinticinco por ciento (25%) del monto que resulte de multiplicar el número de hectáreas y fracción de hectárea del área contratada, por el valor que se presenta en la tabla del numeral D.1. del anexo D. Este cálculo se hará al inicio de cada fase, incluida la primera. Respecto de las Áreas de Producción, la obligación de hacer prevista en esta cláusula será de hasta por un valor del diez por ciento (10%) del

monto del derecho por el uso del subsuelo de que trata la cláusula 38 (numeral 38.2), por cada Año Calendario.

En ningún caso, se le exigirá a EL CONTRATISTA que la obligación de hacer prevista en esta cláusula exceda la suma de cien mil dólares de los Estados Unidos de América (US\$100.000.00) constantes del año 2004 por fase o por Año Calendario, según corresponda. El cálculo del valor nominal en dólares corrientes de este límite máximo se hará para cada año teniendo en cuenta el índice de precios al consumidor publicado por el Departamento del Trabajo de los Estados Unidos de América para el final del mes de junio del año inmediatamente anterior.

El cumplimiento de la obligación se hará exigible a partir del mes siguiente al inicio de la respectiva fase o de cada año calendario, según corresponda, de conformidad con el cálculo que para el efecto haga la ANH.”

Por su parte, el Marco conceptual que corresponde aplicar a las entidades de Gobierno, adoptada mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones señala:

“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. (...)”

Además, el Catálogo General de Cuentas-CGC aprobado mediante la Resolución N° 620 de 2015, modificada por las Resoluciones 468 de 2016 y 598 y 625 de 2017, 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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor causado por los diferentes conceptos.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

Los ingresos de la Agencia Nacional de Hidrocarburos-ANH relacionados con los derechos económicos obtenidos en desarrollo de los contratos de exploración y explotación TEA y E&P, se reconocerán debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, acreditando la subcuenta 480890-Otros Ingresos Diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, hasta tanto se efectúe la respectiva modificación al CGC, creando las cuentas específicas para identificar los conceptos por los derechos económicos a que se refiere en su consulta.

Es pertinente anotar que la entidad a nivel de auxiliar desagregará los derechos causados e informará en Notas a los estados contables la cuantía y el origen de los ingresos por cada uno de los conceptos recibidos.

CONCEPTO No. 20182300029511 DEL 07-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Contribuciones, Tasas e Ingresos no tributarios.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la contribución recaudada por La ANTV por concepto del 1.5% de la facturación de los canales nacionales de operación privada de televisión como Aporte al Fondo de Desarrollo de la Televisión Pública.

Doctora
ANGELA MARÍA MORA SOTO
Directora
Autoridad Nacional de Televisión
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

En consideración a la solicitud presentada por esa entidad en las comunicaciones 2018550001773-2 del 17 de abril de 2018 y 2018550002097-2 del 9 de mayo de 2018, mediante las cuales consulta:

“En qué momento debe la ANTV causar las autoliquidaciones -mecanismo para el recaudo de la compensación por la concesión otorgada y el uso de las frecuencias utilizadas-

presentadas por los canales Nacionales de Operación Privada (CARACOL Y RCN) teniendo en cuenta que la información utilizada para liquidarla corresponde a los ingresos brutos del periodo a reportar y las frecuencias efectivamente utilizadas.

Considerando que la forma de pago descrita en los otrosíes de noviembre 8 y 4 de diciembre de 1999 a los contratos de concesión 136 y 140 de 1007 indica que debe realizarse dentro de los cinco días siguientes al vencimiento de cada trimestre, una vez transcurrido el año de su causación -para efectos del pago por parte de los Canales Nacionales de Operación Privada.

Según lo anterior, los Canales Nacionales de Operación Privada autoliquidaron el primer trimestre de la vigencia 2018 en abril de la misma vigencia, y el pago lo realizarán dentro de los cinco días siguientes al vencimiento trascurrido el año de causación es decir en abril de 2019, en vigilancia a que el derecho de la concesión se otorgó con la legalización del contrato y se hace exigible para la ANTV en el plazo pactado para su pago.

¿Atendiendo el principio de realización y contabilidad de caja, la ANTV debería causar las autoliquidaciones en el periodo en que es susceptible de percibirse en ingreso, es decir, para el ejemplo anteriormente expuesto, en abril de 2019?

CONSIDERACIONES

La forma de pago de los operadores de los canales privados se realiza con base en la decisión de la Junta Directiva de la ANTV adoptada en el acta 600 de septiembre 30 de 1999, mediante la cual aprobó: “Cláusula Tercera: El numeral 14 de la cláusula 15 del contrato 140 de 1997 y del contrato 136 de 1997, quedará así: “Destinar el 1.5% de la facturación bruta anual para el Fondo de desarrollo de Televisión Pública que será pagadero dentro de los cinco (5) días siguientes al vencimiento de cada trimestre, una vez transcurrido el año de su causación”. (Subrayado fuera de texto)

En relación con la normatividad contable, el Nuevo Marco normativo para las entidades de Gobierno que debe aplicar la ANTV, el Marco Conceptual adoptado por la Resolución N° 533 de 2015 de la CGN señala los Principios o Pautas básicas o Macroreglas que deben observar los preparadores de la información financiera para que ésta cumpla con las características cualitativas de Relevancia y Representación fiel, como los criterios que deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad, de los cuales es pertinente referirnos al de Devengo, definido en los siguientes términos: “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)

Así mismo, con la Resolución N° 484 de 2017, la CGN modificó el Anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en lo relacionado con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de las cuales la Norma de Ingresos respecto de los Ingresos de Transacciones sin contraprestación dispuso:

“1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.
2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.
3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...)

1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

27. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, (...)

1.4.1. Reconocimiento

28. La entidad reconocerá ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales, cuando surja el derecho de cobro originado en liquidaciones privadas (...)

1.4.2. Medición

31. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales se medirán por el valor determinado en las liquidaciones privadas (...)

1.5. Revelaciones

33. La entidad revelará la siguiente información:

a) el valor de los ingresos de transacciones sin contraprestación reconocidos durante el periodo contable mostrando, por separado, los impuestos, las transferencias, las retribuciones, los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales, detallando en cada uno, los principales conceptos;

b) el valor de las cuentas por cobrar reconocidas con respecto a los ingresos sin contraprestación; (...)" (Subrayado fuera de texto)

Con el objeto de identificar cual debe ser la clasificación de los ingresos percibidos por el 1.5% de la facturación bruta anual que cancelan los canales nacionales privados de televisión, hacemos referencia a los conceptos definidos en la Sentencia No. C-545/94 que indicó:

"Contribución. Expresión que comprende todas las cargas fiscales al patrimonio particular, sustentadas en la potestad tributaria del Estado.

Impuesto. El contribuyente está obligado a pagar el impuesto sin recibir ninguna contraprestación por parte del Estado. No hay una relación de ut des, es decir, los impuestos representan la obligación para el contribuyente de hacer un pago, sin que exista una retribución particular por parte del Estado.

Tasa. La O.E.A. y el B.I.D., al diseñar un modelo de Código Tributario describen la tasa así: "Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva y potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que contribuye al presupuesto de la obligación."

El concepto del Ministerio Público cita opinión del profesor Abel Cruz Santos "...las tasas, también llamadas derechos, provienen de servicios públicos que no obligan a los asociados; sólo los pagan las personas que los utilizan. Se consideran como un precio que cobra el Estado por el servicio prestado. Contrariamente a lo ocurrido con el impuesto, que no supone para quien lo paga contraprestación de ninguna clase".

Contribución Especial. Es un pago por una inversión que beneficia a un grupo de personas, como es el caso de la valorización.

Tarifa. Tabla de impuestos, tasas u otras contribuciones.

Contribuciones Parafiscales. Son los pagos que deben realizar los usuarios de algunos organismos públicos, mixtos o privados, para asegurar el financiamiento de estas entidades de manera autónoma."

De otra parte, para las Entidades de Gobierno se ha definido el Catálogo General de Cuentas incorporado al Marco Normativo mediante la Resolución No. 620 del 26 de noviembre de 2015, expedida por la CGN, modificada por la Resolución 468 de 2016, la cual describe la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS como, "Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento."

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

La Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación contenida en Nuevo Marco normativo para las entidades de Gobierno determina que la entidad reconocerá esta clase de ingresos cuando por facultad legal exige el cobro por derechos otorgados únicamente por el gobierno, los cuales corresponderán contablemente a la retribución que será reconocida cuando la entidad tiene el control sobre el derecho, espera beneficios económicos futuros asociados al activo y el valor puede ser medido con fiabilidad.

El reconocimiento del ingreso y del derecho de cobro por retribuciones se origina con la presentación de las liquidaciones privadas y su medición corresponderá al valor determinado en dichas liquidaciones, momento desde el cual, por el Principio de Devengo, deberá reconocerse el Ingreso con independencia del instante en que se produzca el flujo de efectivo, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surge el derecho y cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

En consecuencia, el reconocimiento del ingreso y de la cuenta por cobrar se realizará cuando surge el derecho, más no en la fecha del recaudo de los dineros y se registrará mediante un débito en la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con crédito a la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

Es pertinente mencionar que en el RCP precedente vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, de igual manera el Ingreso y el derecho se causaban en aplicación del Principio de Devengo o causación, según el cual los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales se reconocen en el momento en que suceden con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo.

CONCEPTO No. 20182000064151 DEL 07-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros Ingresos.
	SUBTEMAS	Reconocimiento del recaudo de recursos originados en la descapitalización del Fondo Nacional del Ahorro FNA, ordenada por el Artículo 102 de la Ley 1873 de 2017.

Doctor
MILTON SÁNCHEZ BUSTOS
Fondo Nacional del Ahorro FNA
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004736-2 de fecha 21 de noviembre de 2018, en el que se da a conocer a la CGN las diferencias en el reporte de operaciones recíprocas entre el Fondo Nacional del Ahorro FNA y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

En el texto de la comunicación original se informa que, de conformidad con lo dispuesto por el Artículo 102 de la Ley 1873 de 2017, el Fondo Nacional del Ahorro FNA atendió la orden

de entregar la suma de \$400 mil millones ese Ministerio (Dirección General del Tesoro Nacional) a cuenta de una descapitalización. Señalando que en el Tesoro Nacional se reconoció la entrega de recursos como un pasivo por concepto de “Recursos recibidos en Administración”.

CONSIDERACIONES

La Ley 1873 de 2017, por la cual se decreta el presupuesto de rentas y recursos de capital y ley de apropiaciones para la vigencia fiscal del 1 de enero al 31 de diciembre de 2018 en su artículo 102, dispone lo siguiente: “Con el objeto de financiar programas sociales que deba atender el Gobierno nacional en la vigencia fiscal de 2018, ordénese la descapitalización de la Imprenta Nacional de Colombia en \$100 mil millones, y del Fondo Nacional del Ahorro en \$400 mil millones sin afectar las cesantías y los ahorros de los afiliados. Estos recursos deberán ser transferidos al Tesoro Nacional durante la vigencia de 2018. Estas empresas deberán hacer los ajustes contables a que haya lugar.”

Ahora bien, en relación con el Patrimonio del Fondo, el Decreto 3118 de 1968 en el CAPÍTULO V Aportes al Fondo señala: “Artículo 46º.- Consignaciones de la Nación. En el primer trimestre de 1969, el Gobierno Nacional entregará al Fondo la suma de mil millones de pesos (\$100.000.000), cifra en que se estima provisionalmente el pasivo correspondiente a las cesantías causadas y aún no liquidadas en 31 de diciembre de 1968 de los empleados públicos y trabajadores oficiales afiliados a la Caja Nacional de Previsión Social.

La suma en referencia se entrega así:

- Una décima parte, o sea cien millones de pesos (\$100.000.000), en efectivo, y
- El 90 por ciento restante, es decir, novecientos millones de pesos (\$900.000.000), en bonos de deuda pública que devengarán el mismo interés de los bonos de desarrollo económico y que se amortizarán gradualmente, por novenas partes anuales, a partir del mes de enero de 1970, inclusive.”

El Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución 533 de 2015, mediante la cual se expidió el Marco normativo contable para entidades de gobierno, en el numeral 5 Principios de Contabilidad Pública, define el principio de esencia sobre la forma indicando que “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 subnumeral 6.1.4 define a los ingresos señalando estos “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.”

La Resolución 006 de 2017 “Por la cual se incorpora, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales y se modifica el Catálogo General de Cuentas” en relación con los Recaudos de la Tesorería Central señala:

“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. (...)”

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 102 de la Ley 1873 de 2017, el Fondo Nacional de Ahorro de su Patrimonio debió trasladar a la DGCPTN la suma de \$400 mil millones de pesos, con el objeto de financiar programas sociales que debe atender el Gobierno Nacional durante la vigencia de 2018.

Para el efecto, el MHCP debió reconocer un ingreso acreditando la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS con débito a la subcuenta 138490-Otras Cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, la cual se cancelará con la información suministrada por la DGCPTN con el recaudo, afectando la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE.

Por su parte, la DGCPTN reconoce el recaudo mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL con crédito a la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

Por lo anterior, solo se genera operación recíproca reportable entre el MHCP y la DGCPTN por los saldos subsistentes de las operaciones de enlace anteriormente señaladas; en tanto que entre el Fondo Nacional de Ahorro y el MHCP o la DGCPTN no subsisten saldos de operaciones recíprocas objeto de reporte, en razón a que el hecho económico originalmente afectaba en el FNA el Capital Fiscal y para el MHCP correspondía a un ingreso, tal como se señaló previamente.

Ver otro concepto relacionado en esta calificación

Concepto No. 20182000001381 del 26-01-2018
 20182000002781 del 09-02-2018
 20182000019621 del 07-03-2018
 20182300019541 del 16-03-2018
 20182000021281 del 23-03-2018
 20182300020231 del 02-04-2018
 20182000023451 del 17-04-2018
 20182000031051 del 07-06-2018
 20182000031651 del 14-06-2018
 20182300028611 del 10-07-2018
 20182000045201 del 07-09-2018
 20182000045331 del 07-09-2018
 20182000046081 del 12-09-2018
 20182000054851 del 24-10-2018
 20182000055881 del 02-11-2018
 20182300050721 del 15-11-2018
 20182000058711 del 15-11-2018
 20182000061911 del 28-11-2018
 20182000062051 del 28-11-2018
 20182000062581 del 03-12-2018
 20182000062591 del 03-12-2018
 20182000065081 del 17-12-2018
 20182000065091 del 17-12-2018
 20182000065841 del 17-12-2018
 20182300065941 del 26-12-2018
 20182300070481 del 28-12-2018
 20182000076561 del 26-12-2018
 20182000076671 del 28-12-2018
 20182000076911 del 28-12-2018

5.24 GASTOS-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN**CONCEPTO No. 20182000020051 DEL 12-03-2018**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos de Administración y Operación
	SUBTEMAS	Registro de gastos por conceptos de materiales y suministros

Señor

LUIS ALBERTO RAMOS REBOLLEDO

Técnico Administrativo de Contabilidad

Corporación para el Desarrollo Sostenible de Urabá

Apartadó - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550000414-2, del 05 de febrero de 2018, mediante la cual consulta lo siguiente:

“Me permito solicitar aclaración de duda, sobre la causación de servicios y compras que tienen que ver con la parte misional de la entidad así Revisando (Sic) el nuevo plan de cuentas ajustado al nuevo marco Normativo de convergencia se encuentra que el anterior marco Normativo estaba en el GRUPO 52 DE OPERACIÓN hoy se denomina 52 DE VENTAS pero en el caso concreto de la entidad no genera gastos por ventas porque sus Actividades son Administrativas y de Operación esta última en referencia a la parte misional del cometido estatal. Por lo anterior requiero causar unos gastos de materiales y suministros para los vehículos de la corporación estos como seria la causación? (...).”

Al respecto este Despacho se permite atender 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 las siguientes cuentas:

“2401 ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES*Contaduría General de la Nación*
*Régimen de
Contabilidad
Pública*
1946*Compilación a 31 de diciembre de 2018*

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad con terceros por concepto de a) la adquisición de bienes o servicios de proveedores nacionales, en desarrollo de sus actividades y b) la adquisición de bienes y servicios para proyectos de inversión específicos.

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del pago parcial o total efectuado por cada uno de los conceptos.
- 2- El menor valor originado por la diferencia en cambio de las obligaciones pactadas en una moneda extranjera.
- 3- El valor de la obligación que se transfiere.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las obligaciones que se adquieran por concepto de adquisición de bienes o servicios.
- 2- El mayor valor originado por la diferencia en cambio de las obligaciones pactadas en una moneda extranjera.

51 DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, que no deban ser registrados como gasto público social o como costos.

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” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

La Resolución N° 620 de 2015, mediante la cual se instrumentaliza el mecanismo para el registro de los hechos económicos bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Catálogo de Cuentas que 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.

Para el registro de los gastos por concepto de materiales y suministros, el Catálogo General de Cuentas para Entidades del Gobierno, indica la subcuenta 511114 - Materiales y suministros de la cuenta 5111-GENERALES.

Por consiguiente, se debita la subcuenta 511114-Materiales y suministros de la cuenta 5111-GENERALES y se acredita la subcuenta respectiva 240101-Bienes y Servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, sin detrimento del registro de los descuentos y retenciones que se causen y deban reconocerse con ocasión de la contabilización del hecho económico.

CONCEPTO No. 20182000024431 DEL 20-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos de administración y operación Costo de ventas- Servicios
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el registro de las erogaciones relacionadas con la prestación del servicio que presta la ANLA.

Doctora
ENA LUZ ESPITIA
Coordinador Grupo de Finanzas y Presupuesto
Autoridad Nacional de Licencias Ambientales- ANLA
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20185500005772, del día 13 de febrero de 2018, en la cual solicita concepto con respecto al siguiente procedimiento contable realizado por la Entidad:

“(…) En el momento de la estructuración contable de la entidad, se estableció que, con el fin de administrar los recursos de acuerdo con sus fuentes, todas aquellas erogaciones en las cuales incurriría la entidad serían administrados y registrados teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 96 de la Ley 633 de 2000:

“Las autoridades ambientales cobrarán los servicios de evaluación y los servicios de seguimiento de la licencia ambiental, permisos, concesiones, autorizaciones y demás instrumentos de control y manejo ambiental establecidos en la ley y los reglamentos”. Por lo anterior, los registros contables realizados por la ANLA son clasificados y registrados acatando los lineamientos del régimen de contabilidad pública de la siguiente manera:

Gastos Administrativos y de Funcionamiento a las cuentas 51 Gastos de administración y operación, los cuales corresponden a los directamente relacionados con el funcionamiento de la entidad como lo son (nomina, arrendamientos, servicios, honorarios por contratación de personal de apoyo en temas administrativos, seguros etc.)

Gasto Público Social a la cuenta 55 Gasto Público Social subcuenta 5508 Medio Ambiente, todos aquellos gastos relacionados con los costos incurridos en la evaluación y seguimiento de las licencias, permisos, concesiones, autorizaciones y demás instrumentos de control y manejo ambiental como lo son (contratación de personal para el desarrollo de todas las actividades requeridas para la expedición y seguimiento en materia de tramites ambientales, viáticos y gastos de viaje necesarios para llevar acabo (Sic) las actividades requeridas en el seguimiento y tramite ambientales (Sic), estudios técnico (Sic), gastos de geomática, información geográfica, conceptos técnicos, monitoreo de permisos otorgados entre otros.) por cuanto corresponden a erogaciones para proteger la diversidad e integridad del medio ambiente.

Los registros que la entidad viene realizando en gasto público social se fundamentan en la definición del Régimen de Contabilidad en lo referente a Gasto Público Social 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.” al igual que teniendo en cuenta los proyectos establecidos para ejecución en cada vigencia.

Dichos registros son realizados con el criterio descrito tanto para la subunidad Fonam ANLA como para la Unidad ejecutora ANLA.”

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

CONSIDERACIONES

El Decreto N° 3573 de 2011 “Por el cual se crea la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales -ANLA- y se dictan otras disposiciones.” Menciona lo siguiente en sus artículos 1, 2, 3 y 4 del Capítulo I:

“CAPÍTULO I.

CREACIÓN, OBJETO, FUNCIONES, RECURSOS Y DIRECCIÓN.

ARTÍCULO 1o. CREACIÓN AUTORIDAD NACIONAL DE LICENCIAS AMBIENTALES -ANLA-. Créase la Unidad Administrativa Especial del orden nacional, denominada Autoridad Nacional de Licencias Ambientales -ANLA- en los términos del artículo 67 de la Ley 489 de 1998, con autonomía administrativa y financiera, sin personería jurídica, la cual hará parte del Sector Administrativo de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

ARTÍCULO 2o. OBJETO. La Autoridad Nacional de Licencias Ambientales -ANLA- es la encargada de que los proyectos, obras o actividades sujetos de licenciamiento, permiso o trámite ambiental cumplan con la normativa ambiental, de tal manera que contribuyan al desarrollo sostenible ambiental del País.

ARTÍCULO 3o. FUNCIONES. La Autoridad Nacional de Licencias Ambientales -ANLA- cumplirá, las siguientes funciones:

1. Otorgar o negar las licencias, permisos y trámites ambientales de competencia del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, de conformidad con la ley y los reglamentos.
2. Realizar el seguimiento de las licencias, permisos y trámites ambientales.
3. Administrar el Sistema de Licencias, Permisos y Trámites Ambientales -SILA- y Ventanilla Integral de Trámites Ambientales en Línea -Vital-.
4. Velar porque se surtan los mecanismos de participación ciudadana de que trata la ley relativos a licencias, permisos y trámites ambientales.
5. Implementar estrategias dirigidas al cuidado, custodia y correcto manejo de la información de los expedientes de licencias, permisos y trámites ambientales.

6. Apoyar la elaboración de la reglamentación en materia ambiental.
7. Adelantar y culminar el procedimiento de investigación, preventivo y sancionatorio en materia ambiental, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 1333 de 2009 o la norma que la modifique o sustituya.
8. Adelantar los cobros coactivos de las sumas que le sean adeudadas a la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales -ANLA- por todos los conceptos que procedan.
9. Ordenar la suspensión de los trabajos o actividades, en los casos en los que el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible haga uso del ejercicio discrecional y selectivo sobre los asuntos asignados a las Corporaciones Autónomas Regionales.
10. Aprobar los actos administrativos de licencias ambientales para explotaciones mineras y de construcción de infraestructura vial y los permisos y concesiones de aprovechamiento forestal de que tratan los artículos 34, 35 y 39 de la Ley 99 de 1993.
11. Dirimir los conflictos de competencia cuando el proyecto, obra o actividad sujeto a licencia o permiso ambiental se desarrolle en jurisdicción de dos o más autoridades ambientales.
12. Desarrollar la política de gestión de información requerida para el cumplimiento de su objeto.
13. Asumir la representación judicial y extrajudicial de la Nación en los asuntos de su competencia.
14. Las demás funciones que le asigne la ley.

ARTÍCULO 4o. RECURSOS. Los recursos de la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales -ANLA- estarán constituidos por:

1. Las partidas asignadas en el Presupuesto General de la Nación.
2. Los bienes que le sean transferidos del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, por la Nación y otras entidades públicas del orden nacional para el estudio, aprobación y expedición de licencias, permisos y trámites ambientales.
3. Los recursos provenientes del Fondo Nacional Ambiental -Fonam- establecidos en el numeral 2 del artículo 6o del Decreto 4317 de 2004. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 2 del artículo 6o del Decreto 4317 de 2004 “Por el cual se reglamenta el Fondo Nacional Ambiental, Fonam”, expresa:

“2. Subcuenta para sufragar los costos de evaluación y seguimiento de las licencias, permisos, concesiones, autorizaciones y demás instrumentos de control y manejo ambiental. Esta subcuenta está integrada por los recursos provenientes del pago de los servicios de evaluación y seguimiento de las licencias, permisos, concesiones, autorizaciones y demás instrumentos de control y manejo ambiental de competencia del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial y se utilizarán para financiar los costos en que deba incurrir este Ministerio para la prestación de dichos servicios.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, en el numeral 5. del Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, se describen los principios de contabilidad entre los que se encuentra el principio de asociación:

“Asociación: el reconocimiento de los ingresos con contraprestación está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 6.1.4 del documento citado, define los ingresos como elemento de los estados financieros:

“6.1.4. Ingresos Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

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

Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de activos que producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, contiene la descripción de los siguientes grupos y cuentas contables:

51- DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, que no deban ser registrados como gasto público social o como costos.”

55- GASTO PÚBLICO SOCIAL: “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. La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad.” (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.”

63- COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan el costo de los servicios vendidos durante el periodo contable y que tiene relación de causalidad con el ingreso generado en desarrollo de las actividades de la entidad.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

Dado que las erogaciones mencionadas en su consulta se ocasionan como costos en los que debe incurrirse para dar cumplimiento a la misión institucional, de la cual se derivan los ingresos con contraprestación que recibe la entidad a través del FONAM, por la prestación de sus servicios, no cumplen con la definición de gasto público social, toda vez que no están cubriendo las necesidades básicas insatisfechas de la población, ni están orientadas a mejorar su calidad de vida, razón por la cual no se deben reflejar dentro de este grupo del Catálogo General de Cuentas.

Ahora bien, la entidad deberá evaluar la función que se cumple con tales erogaciones y reconocer en las subcuentas y cuentas respectivas del Grupo del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, todas aquellas se encuentren asociadas con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; y en las subcuentas

respectivas de la cuenta 6390- OTROS SERVICIOS las que representan el costo de los servicios vendidos durante el periodo contable y que tiene relación de causalidad con el ingreso generado en desarrollo de las actividades de la entidad.

CONCEPTO No. 20182000033121 DEL 29-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos de administración y operación Gastos de ventas Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro contable del ARL que la entidad paga por los contratistas que desempeñan actividades catalogadas de alto riesgo.

Doctora
ANA YIVI GALLEGO
Servicio Geológico Colombiano
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002230-2, del día 22 de mayo del 2018, en la cual se señala:

“...Cómo debe la Entidad registrar los gastos de la ARL del personal independiente que contrata la Entidad, y los cuales por ley debe asumir por ser contratistas que desempeñan actividades catalogadas de alto riesgo...”.

De acuerdo a lo anterior me permito elevar la siguiente consulta:

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

CONSIDERACIONES

La Ley 1562 del 11 de julio del 2012, emitida por el Congreso de Colombia y por la cual se modifica el Sistema de Riesgos Laborales y se dictan otras disposiciones en materia de Salud Ocupacional, establece en los siguientes artículos:

Contaduría General de la Nación

*Régimen de
Contabilidad
Pública*

1954

Compilación a 31 de diciembre de 2018

“Artículo 2°. Modifíquese el artículo 13 del Decreto-ley 1295 de 1994, el cual quedará así:

Artículo 13. Afiliados. Son afiliados al Sistema General de Riesgos Laborales:

a) En forma obligatoria:

1. Los trabajadores dependientes nacionales o extranjeros, vinculados mediante contrato de trabajo escrito o verbal y los servidores públicos; las personas vinculadas a través de un contrato formal de prestación de servicios con entidades o instituciones públicas o privadas, tales como contratos civiles, comerciales o administrativos, con una duración superior a un mes y con precisión de las situaciones de tiempo, modo y lugar en que se realiza dicha prestación.

(...)

5. Los trabajadores independientes que laboren en actividades catalogadas por el Ministerio de Trabajo como de alto riesgo. El pago de esta afiliación será por cuenta del contratante.

6. Los miembros de las agremiaciones o asociaciones cuyos trabajos signifiquen fuente de ingreso para la institución.

(...)

b) En forma voluntaria:

Los trabajadores independientes y los informales, diferentes de los establecidos en el literal a) del presente artículo, podrán cotizar al Sistema de Riesgos Laborales siempre y cuando coticen también al régimen contributivo en salud y de conformidad con la reglamentación que para tal efecto expida el Ministerio de Salud y Protección Social en coordinación con el Ministerio del Trabajo en la que se establecerá el valor de la cotización según el tipo de riesgo laboral al que está expuesta esta población.

(...)

Parágrafo 3°. Para la realización de actividades de prevención, promoción y Salud Ocupacional en general, el trabajador independiente se asimila al trabajador dependiente y la afiliación del contratista al sistema correrá por cuenta del contratante y el pago por cuenta del contratista; salvo lo estipulado en el numeral seis (6) de este mismo artículo.

Por su parte, el Decreto N° 723 del 15 de abril del 2013, emitido por el Presidente de Colombia en uso de sus facultades y por el cual se reglamenta la afiliación al Sistema General de Riesgos Laborales de las personas vinculadas a través de un contrato formal de prestación de servicios con entidades o instituciones públicas o privadas y de los trabajadores independientes que laboren en actividades de alto riesgo y se dictan otras disposiciones, establece en los siguientes artículos:

“CAPÍTULO. II

Afiliación y Cobertura

(...)

Artículo 5°. Afiliación por intermedio del contratante. El contratante debe afiliar al Sistema General de Riesgos Laborales a los contratistas objeto del presente decreto, de conformidad con lo establecido en el parágrafo 3° del artículo 2° de la Ley 1562 de 2012. El incumplimiento de esta obligación, hará responsable al contratante de las prestaciones económicas y asistenciales a que haya lugar.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera incorporado al Marco normativo para Entidades de Gobierno y anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, establece:

“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.

(...)

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.

(...)." (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, el Catálogo General de Cuentas incorporado al Marco Normativo para entidades de Gobierno, y anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución 484 de 2017, establece:

"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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La Ley 1562 del 2012, contempla que el trabajador independiente se asimila al trabajador dependiente, y la afiliación del contratista al sistema correrá por cuenta del contratante y el pago por cuenta del contratista. No obstante, cuando los contratistas vinculados

mediante contrato de prestación de servicios desarrollen actividades catalogadas como de alto riesgo, la afiliación y el pago correrán por cuenta del contratante.

Considerando el párrafo anterior y en respuesta a su solicitud, nos permitimos indicar que el registro contable que el Servicio Geológico Colombiano debe adelantar, corresponde a un gasto en el estado de resultados y un pasivo en el estado de situación financiera.

Así las cosas, la entidad deberá realizar un débito en la subcuenta 510305-Cotizaciones a riesgos laborales, de la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, o 520405-Cotizaciones a riesgos laborales, de la cuenta 5204-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, a menos que el contratista esté desempeñando actividades asociadas a la generación de un activo, caso en el cual deberá reconocerse como un mayor valor del costo del activo respectivo, y correlativamente el crédito se efectuará en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, sin detrimento del registro de los descuentos y retenciones que se deriven del hecho económico objeto de reconocimiento.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:

Concepto No. 20182000002721 del 09-02-2018
 20182300006991 del 01-03-2018
 20182000021591 del 02-04-2018
 20182000031661 del 14-06-2018
 20182000032481 del 21-01-2018
 20182000042171 del 29-08-2018
 20182000045201 del 07-09-2018
 20182000046081 del 12-09-2018
 20182000046681 del 18-09-2018
 20182000048121 del 20-09-2018
 20182000076701 del 28-12-2018

5.25 GASTOS DE VENTAS

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación:

Concepto No. 20182000020561 del 16-03-2018
 20182000021591 del 02-04-2018
 20182000033121 del 29-06-2018
 20182000045201 del 07-09-2018

20182000046081 del 12-09-2018

5.26 GASTOS -DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES**CONCEPTO No. 20182000019631 DEL 07-03-2018**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones
	SUBTEMAS	Determinación del valor de mercado con el uso de páginas comerciales, para los bienes objeto de deterioro del valor. Descripción de los procesos para la determinación del deterioro del valor.

Doctor

JUAN SERNA

Líder Administrativo

U.A.E. Agencia del Inspector General de Tributos, Rentas y Contribuciones Parafiscales

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con número de radicado 2018550000695-2, del día 19 de febrero de 2018, mediante la cual solicita se indique si para la determinación del valor de mercado de los bienes para el cálculo del deterioro es válido usar páginas como Mercado Libre, Tu Carro, Motor, entre otras, o si por el contrario, existe una página oficial que presente dicha información.

Adicionalmente, el consultante requiere se indiquen los procedimientos para definir el deterioro de los bienes de la Agencia ITRC, de conformidad con lo establecido en las NICSP. Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

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) tiene, entre otras, las funciones de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público, así como establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública.

El párrafo 114 del numeral 5.2.3 del documento Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública señala lo siguiente: “El Marco Normativo para Entidades de Gobierno es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes.”(Subrayado fuera del texto).

Dentro de las normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, contenidas en el anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, en los numerales 19. Deterioro de los activos generadores de efectivo y 20. Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, del capítulo I. Activos, establecen el procedimiento del deterioro del valor de los activos en los siguientes términos:

“19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en los beneficios económicos futuros de un activo, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla. (...)

3. 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.

4. 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.

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable. (...)

19.3. Reconocimiento

13. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo. (...)

19.4.1. Valor de mercado menos los costos de disposición

20. El valor de mercado se determinará conforme a lo definido en el Marco Conceptual para esta base de medición. Los costos de disposición, diferentes de aquellos reconocidos como pasivos, se deducirán al calcular el valor de mercado menos los costos de disposición. Estos costos incluyen, entre otros, costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, costos de desmontaje o desplazamiento del activo, así como todos los demás costos incrementales en los que incurre para dejar el activo en condiciones de venta. No son costos incrementales directamente relacionados y atribuibles a la disposición del activo, los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y otros costos asociados con la reducción del tamaño o la reorganización de un negocio que implique la venta o disposición por otra vía de un activo.

19.4.2. Valor en uso

21. 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.

22. 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.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. (...)

3. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados como:
a) propiedades, planta y equipo; b) activos intangibles; o c) activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se midan por el costo.

4. 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

5. Como mínimo, al final del periodo contable la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición y b) el costo de reposición.

20.4.1. Valor de mercado menos los costos de disposición

17. El valor de mercado, si existiere, se determinará conforme a lo definido en el Marco Conceptual para esta base de medición. Los costos de disposición, diferentes de aquellos reconocidos como pasivos, se deducirán del valor de mercado. Estos costos incluyen entre

otros, costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, los costos de desmontaje o desplazamiento del activo, así como todos los demás costos incrementales para dejar el activo en condiciones para la venta. No son costos incrementales directamente relacionados y atribuibles a la disposición del activo, los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y otros costos asociados con la reducción del tamaño o la reorganización de un negocio que implique la venta o disposición, por otra vía, de un activo.

20.4.2. Costo de reposición

18. El costo de reposición para un activo no generador de efectivo, está determinado por el costo en el que la entidad incurriría en una fecha determinada para reponer la capacidad operativa del activo existente. La entidad podrá emplear los enfoques que se exponen en los siguientes numerales a efecto de estimar el costo de reposición.

20.4.2.1 Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación

19. La entidad podrá estimar el costo de reposición teniendo en cuenta los recursos que tendría que sacrificar para reponer el potencial de servicio bruto de un activo (bien sea a través de la reproducción del activo, o bien de la sustitución por uno que tenga el mismo potencial de servicio); este costo se ajustará por la depreciación de acuerdo con la vida útil consumida del activo que es objeto de cálculo de deterioro.

20. Este enfoque se privilegia cuando el deterioro del valor se origina por cambios significativos en el entorno tecnológico, legal o político, así como por cambios en el grado de utilización o en el uso del activo.

20.4.2.2 Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación y rehabilitación

21. La entidad podrá estimar el costo de reposición teniendo en cuenta los recursos que tendría que sacrificar para reponer el potencial de servicio bruto de un activo (bien sea a través de la reproducción del activo o de la sustitución de este por uno que tenga el mismo potencial de servicio); este costo se ajustará por la depreciación de acuerdo con la vida útil ya consumida del activo que es objeto de cálculo de deterioro y por el costo en que incurriría para devolver el potencial de servicio que se perdió por el daño físico del activo.

22. Este enfoque se privilegia cuando el deterioro del valor se origina por un daño físico del activo.” (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, dentro del Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, en el numeral 6.3.4. Medición de activos, se definen las formas en las que se medirán los activos bajo el control de las Entidades, se las cuales se resaltan:

“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)

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a sus inquietudes, me permito precisar que, de acuerdo a los preceptos establecidos desde la Constitución Política de Colombia, materializados en la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación es la entidad rectora responsable de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad que deben regir en el país

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1964

para todo el sector público, razón por la cual el presente concepto va dirigido a las entidades que se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública expedido por esta entidad reguladora.

En efecto, el Marco Normativo anexo en la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones es un desarrollo propio de la CGN, que aunque tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), no es una adopción plena de estas.

Ahora bien, de acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente y en relación a su consulta, se concluye que dentro de las políticas contables, la entidad debe establecer criterios de materialidad que, determinarán si un activo es o no objeto de deterioro del valor bajo los requerimientos del marco normativo, a razón de que la aplicación de las normas de deterioro, se realiza únicamente sobre elementos que se consideren materiales, no solo de conformidad con las particularidades de la entidad, sino también con el fin de evitar el detrimento del Patrimonio Público.

Determinados los bienes objeto de deterioro del valor, se procede a evidenciar la existencia de indicios de deterioro para cada uno de ellos y, para los bienes que los presenten, la entidad deberá aplicar lo establecido en el anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, respecto al reconocimiento, medición, reversión, presentación y revelación de los numerales 19. Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo y 20. Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

Con respecto a su inquietud frente al uso de páginas web para la determinación del valor de mercado, para el cálculo del valor recuperable o el valor del servicio recuperable, la CGN únicamente establece los requerimientos para su cálculo, de modo que la entidad debe garantizar que el mercado que provee la información, cumpla con las características de ser abierto, activo y ordenado, lo que en consecuencia, implica que el uso de páginas web en las cuales se comercializan bienes, no cumplen a cabalidad con estas características; adicionalmente, la información que allí se contempla, presenta asimetrías significativas, no solamente entre los valores de entrada y salida, es decir, entre los valores ofertados y los valores de venta finales, sino también en cuanto al nivel de conocimiento del mercado, de los bienes y otros factores que terminan distorsionando considerablemente la racionalidad de los hechos económicos.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:

Concepto No. 20182000026381 del 04-05-2018

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1965

5.27 GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

CONCEPTO No. 20182000000871 DEL 23-01-2018		
1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Transferencias y subvenciones Cuentas por pagar Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de recursos del Sistema General de Regalías (SGR), cuando los recursos son girados directamente al proveedor de bienes y servicios y los descuentos aplicados a los pagos son girados a la entidad ejecutora de los recursos. Definición sobre la entidad que debe incorporar en la contabilidad los activos adquiridos en desarrollo del convenio y registro contable de los mismos.

Doctora
ALEXANDRA COLLAZOS
Jefe Sección de Contabilidad
Universidad del valle
Cali - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No 2017550005336-2 del 7 de diciembre de 2017, en la presenta la siguiente consulta:

“La Universidad del Valle actúa como entidad ejecutora de proyectos con recursos del Sistema General de Regalías aprobados por la Gobernación del Valle del Cauca. A partir del mes de noviembre de 2017, los nuevos proyectos que sean aprobados, se manejarán SIN SITUACION DE FONDOS, es decir, que el dinero para el proyecto no será girado a la Universidad del Valle, ya que los pagos a los proveedores por la adquisición de bienes y servicios relacionados con el proyecto, los hará directamente el Sistema General de Regalías, con base en la información que la Universidad debe proporcionar a través de la plataforma SPGR (Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías). Respecto al tratamiento

contable en la Universidad del Valle, surge la siguiente inquietud:

¿La Universidad debe realizar algún registro contable por las transacciones con los proveedores de bienes y servicios, aunque no realice los respectivos pagos?

El SGR le transfiere a la Universidad el valor de los descuentos y deducciones aplicados en los pagos. ¿Cómo sería el manejo de los descuentos y deducciones de Ley, que si los debe declarar y pagar la Universidad? ¿Cuáles serían los registros contables que deberían realizarse?”

De otra parte, según la información suministrada mediante correo electrónico, indica que los activos que se adquieran para ser usados en el desarrollo del proyecto, serán de propiedad y control de la Universidad del Valle. Adicionalmente informa que los recursos asignados corresponden al Fondo de Ciencia y Tecnología cuya entidad beneficiaria es la Gobernación del Valle.

Adicionalmente se resolverán los interrogantes 2 y 3 planteados en el radicado No. 20175500053762 del 11 de diciembre del 2017, así:

“2. ¿Para el caso de adquisición de activos, debe quedar estipulado en el acto administrativo de aprobación de cada proyecto, que éstos serán propiedad de la Universidad del Valle?

3. ¿El registro contable para la incorporación del activo se realizará contra una cuenta del patrimonio, y en tal caso, que cuenta de patrimonio utilizaríamos?”.

En los siguientes términos se resuelven los interrogantes:

CONSIDERACIONES

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° 484 de 2017, anexo de la Resolución No. 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." (...)

Así mismo, los numerales 3.1, 3.2, 4.1, 4.2, 5, 12.1 y 12.2 del procedimiento contable para para el registro de los recursos del sistema general de regalías, señalan:

"3. ASIGNACIONES DIRECTAS Y 40% DEL FONDO DE COMPENSACIÓN REGIONAL

3.1 Registros contables en el SGR Con base en la instrucción de abono en cuenta de las asignaciones directas o del 40% del Fondo de Compensación Regional a las entidades territoriales o a las Corporaciones Autónomas Regionales, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 541301-Asignaciones directas o la subcuenta 541304-Para proyectos de compensación regional de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. (...)

3.2 Registros contables en la entidad territorial o en la Corporación Autónoma Regional Con base en la instrucción de abono en cuenta de las asignaciones directas o del 40% del Fondo de Compensación Regional, las entidades territoriales o las Corporaciones Autónomas Regionales debitarán la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 441301-Asignaciones directas o la subcuenta 441304-Para proyectos de compensación regional de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

4. TRASLADO DE ASIGNACIONES DIRECTAS Y DE RECURSOS DEL 40% DEL FONDO DE COMPENSACIÓN REGIONAL, DE LA ENTIDAD BENEFICIARIA DE LA REGALÍA A LA ENTIDAD EJECUTORA, CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA

Cuando la entidad beneficiaria de la regalía directa o de recursos del 40% del Fondo de Compensación Regional traslade recursos a otra entidad para que esta última los ejecute a través de proyectos, se realizarán los siguientes registros contables:

4.1 Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía

Con base en el acto administrativo que establece la ejecución de los recursos por parte de una entidad distinta a la beneficiaria de la regalía, la entidad territorial beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de Gobierno.

(...)

4.2 Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto

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

(...)

5. EJECUCIÓN DE LOS PROYECTOS DE INVERSIÓN CON RECURSOS DE LAS REGALÍAS DIRECTAS O DEL 40% DEL FONDO DE COMPENSACIÓN REGIONAL POR PARTE DE LA ENTIDAD TERRITORIAL U OTRA ENTIDAD QUE HAYA SIDO DESIGNADA.

Con la ejecución de los proyectos de inversión financiados con recursos de las asignaciones directas o de recursos del 40% del Fondo de Compensación Regional, la entidad ejecutora del proyecto de inversión, bien sea la entidad territorial u otra que haya sido designada (siempre que el producto del proyecto vaya a ser suyo y, por ende, va a beneficiarse del potencial de servicio o de los beneficios económicos asociados a los activos obtenidos), reconocerá el respectivo activo o gasto en las cuentas y subcuentas que correspondan con contrapartida en la cuenta y subcuenta del pasivo a que haya lugar. Para el efecto, aplicará el marco normativo de contabilidad que le corresponda.

12.1 Registros contables en el SGR

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1969

Con el giro a la entidad ejecutora del proyecto de inversión o al proveedor de los bienes y servicios del proyecto, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316- Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001- Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

12.2 Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto

12.2.1 Recursos que se giran a las cuentas de la entidad ejecutora del proyecto (...)

Si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad distinta de la entidad territorial beneficiaria de la regalía o de Cormagdalena, con el recaudo de los recursos en sus cuentas debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si se trata de una entidad de Gobierno.

12.2.2 Recursos que se giran directamente al proveedor de los bienes y servicios del proyecto (...)

Si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad distinta de la entidad territorial beneficiaria de la regalía o de Cormagdalena, con el giro de los recursos al proveedor de los bienes y servicios debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del pasivo y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si se trata de una entidad de Gobierno.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en lo expuesto en las consideraciones, se concluye para cada uno de los interrogantes planeados en las consultas radicadas mediante los radicados 2017550005336-2 y 20175850005376-2 del 7 de diciembre 2017 así:

Con relación a los interrogantes planteados en el radicado 20175500053362 del 7 de 2017, a continuación se indican los registros contables que debe efectuar el SGR por la asignación de recursos, la Gobernación del Valle como beneficiaria, y la Universidad del Valle como ejecutora, con independencia de que los giros se efectúen directamente al proveedor de los bienes y servicios, son los siguientes:

1. Registros contables por la asignación de los recursos.

1.1 En la contabilidad del SGR.

Con la instrucción de abono en cuenta, debitará la subcuenta 541301-Asignaciones directas o la subcuenta 541304-Para proyectos de compensación regional de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

1.2 En la Contabilidad de la Gobernación (Beneficiaria de las regalías)

La Gobernación del Valle como beneficiaria de la Regalía deberá registrar este hecho mediante un débito en la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 441301-Asignaciones directas o la subcuenta 441304-Para proyectos de compensación regional de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Igualmente, teniendo en cuenta que los recursos asignados a esta entidad territorial van a ser ejecutados por la Universidad del Valle, la Gobernación registra un débito en la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acredita la subcuenta la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

1.3 En la contabilidad de la Universidad del Valle (Ejecutora)

Por la asignación de recursos para proyectos de inversión, la Universidad como ejecutora, debe registrar un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

2) Reconocimiento de la obligación por la adquisición de bienes y servicios para la ejecución del proyecto.

En la Universidad del Valle como entidad ejecutora de los recursos y beneficiaria de los activos que se adquieran en el desarrollo del proyecto los cuales estarán bajo su control, registrará el débito que corresponda en las subcuentas, cuentas y grupos de la clase 1 - ACTIVO o 5-GASTOS según sea la naturaleza y función de los bienes y servicios adquiridos, con crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda, por el valor a pagar al proveedor y, a su vez por el valor a pagar por los descuentos y deducciones aplicados en los pagos, en la

subcuentas que correspondan de la cuenta 24-CUENTAS POR PAGAR.

3) Registros contables por el giro de recursos al proveedor

3.1. En el SGR

En la contabilidad del SGR se debita la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR con crédito la subcuenta 114001- Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

3.2. En la Universidad del Valle (Ejecutora)

Con el giro de los recursos al proveedor de los bienes y servicios, la universidad cancela el pasivo correspondiente al proveedor de los bienes y servicios, mediante un débito a la subcuenta y cuenta que corresponda de la cuenta 24-CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

3.3. En la Gobernación del Valle

Debita subcuenta la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acredita la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

4. Giro de recursos por parte del SGR a la Universidad del Valle para el pago de descuentos y deducciones de Ley, que debe declarar y pagar la Universidad.

1.1 Traslado de los recursos para el pago de los descuentos aplicados a los pagos

- 1. En el SGR** efectúa el giro a la Universidad del Valle y registra un débito en la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR con crédito la subcuenta 114001- Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.
- 2. En la Universidad del Valle.** Con la recepción de los recursos registra un débito a la Subcuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.
- 3. La Gobernación del Valle,** debita subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acredita la subcuenta 133712-Otras

transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

4.2 Pago de los descuentos por parte de la Universidad del Valle.

Con el pago de los descuentos y deducciones, la Universidad debita la subcuenta respectiva de la cuenta 24 - CUENTAS POR PAGAR, con crédito a la subcuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Referente a los interrogantes 2 y 3 planteados en el radicado 20175500053762 del 11 de 2017, se concluye lo siguiente:

Pregunta 2. ¿Para el caso de adquisición de activos, debe quedar estipulado en el acto administrativo de aprobación de cada proyecto, que éstos serán propiedad de la Universidad del Valle?

Pregunta 3. ¿El registro contable para la incorporación del activo se realizará contra una cuenta del patrimonio, y en tal caso, que cuenta de patrimonio utilizaríamos?”.

Respuesta:

No es competencia de la CGN definir el contenido de los actos administrativos de las Entidades públicas. Por regla general, estas deben tener presente que es indispensable que en relación con la documentación que origina hechos económicos, deben quedar claras las reglas de juego que permitan identificar cual(es) de las entidades que intervienen en el convenio ostentará el control de los bienes adquiridos, es decir, definir 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 consecuencia, para el caso consultado y teniendo en cuenta la información adicional suministrada vía correo electrónico, donde informa que los activos que se adquieran en la ejecución de los recursos serán de propiedad y control de la Universidad del Valle y se usarán en el desarrollo del proyecto, es la Universidad quien debe incorporarlos en la contabilidad para lo cual debe efectuar los registros que se indicaron en el numeral 2 de estas conclusiones, relacionado con reconocimiento de la obligación por la adquisición de bienes y servicios para la ejecución del proyecto, razón por la cual no es viable la utilización de ninguna cuenta de la clase 3 - PATRIMONIO.

CONCEPTO No. 20182000027351 DEL 15-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los recursos transferidos por la entidad territorial para gastos de funcionamiento

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Transferencias
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los recursos transferidos por la entidad territorial para gastos de funcionamiento

Doctor
GERMÁN BUILES ZULUAGA
Director Financiero
Metroplus
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550001864-2 del 23 de abril de 2018, mediante el cual solicita en relación con los recursos recibidos de los entes territoriales por Metroplus S.A. como ente gestor del sistema de transporte masivo del Área Metropolitana del Valle de Aburrá, en el contexto de la Norma de ingresos, el momento en que deben reconocerse las Subvenciones en los estados financieros de Metroplús S.A., las cuales provienen de los Municipios de Medellín, Envigado e Itaguí, destinados para el gasto de funcionamiento de la entidad de acuerdo con el convenio de Cofinanciación del Proyecto del Sistema integrado del servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros del Valle de Aburrá.

Lo anterior, en razón a que el ente de Control realizó observaciones por la subestimación de los rubros de Cuentas por cobrar y de Ingresos en los estados financieros del 2016 por Metroplús, al no presentar registrados los aportes que el Municipio de Itaguí debe transferir a Metroplús en cumplimiento del convenio de Cofinanciación arriba mencionado.

CONSIDERACIONES

Normatividad relacionada con las Empresas que no cotizan en el Mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

Metroplús S.A., es una entidad clasificada en el ámbito de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, aplicada por las Empresas que no cotiza en el Mercado de valores y que no capta ni administran ahorro del público. En tal sentido, deben aplicar para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los elementos que constituyen los estados financieros, el Marco Conceptual contenido en la mencionada Resolución, en relación con la medida de los elementos de la situación financiera, esto es los activos, los pasivos y el patrimonio, y los relacionados con la medida del rendimiento financiero como son los ingresos, gastos y los costos, que 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.

(...) 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. (...)

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

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede

ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento. (Subrayado fuera de texto)

(...)

6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio. (...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

Se reconocerá un ingreso cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros relacionado con la entrada o incremento en el valor de los activos o con una disminución en los pasivos y cuando el valor del ingreso pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de la entrada o incremento en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos resultante de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

La aplicación del principio de devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora, si bien para las Empresas que no cotizan en el Mercado de valores y no captan ahorro del público la mayoría de sus ingresos provienen de las ganancias de las actividades ordinarias, también pueden obtener recursos por conceptos diferentes como son las Ayudas Gubernamentales y Subvenciones incluidas en la Norma de Ingresos del anexo a la Resolución N° 139 de 2015, la cual señala:

“2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.
4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación. (...)

2.2.2. Medición

12. Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido (...)

2.2.4. Presentación de subvenciones

15. Las subvenciones se presentarán por separado en el resultado del periodo dentro del Estado del Resultado Integral.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC incorporado al RCP mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones para las Empresas que no cotizan en el Mercado de valores y que no captan o administran ahorro del público, en la descripción del grupo 44-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES señala: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los ingresos obtenidos por la empresa que provienen de terceros y que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.”

En este grupo el CGC presenta la cuenta 4430-SUBVENCIONES descrita como, “Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. (...)”

Normatividad relacionada con las entidades de Gobierno, Resolución 533 de 2015, modificada por la Resolución 484 de 2017

De otra parte, es necesario articular las normas que regulan el reconocimiento y medición de los ingresos percibidos por la Empresa, con las Normas que aplican las entidades territoriales que entregan los recursos a Metroplús y que aplican el Marco normativo regulado para las entidades de Gobierno por la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones. En este sentido el Marco conceptual de esta normativa señala: “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.”, de los cuales el de Devengo, indica: “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

Esta misma normatividad en relación con el reconocimiento de los elementos de los estados financieros señala:

“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. (...)

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; también pueden ser 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. (...)

Por su parte, la Norma de Ingresos para entidades de Gobierno, contenida en el Anexo de la Resolución N° 484 de 2017, en relación con las Transferencias señala:

- “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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

El principio de Devengo incluido en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, así como en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece que los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, 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.

Ahora bien, en relación con los Ingresos de las empresas, la correspondiente Norma contenida en el Anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, señala que las Empresas reconocerán el ingreso cuando surta el derecho de los beneficios económicos futuros y el reconocimiento del valor del activo, lo cual se realizará de manera simultánea. Por su parte el Anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones establece en la Norma de Ingresos que, cuando se requiera un acuerdo para poder transferir los recursos, 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.

Así mismo, los ingresos de los recursos recibidos de las entidades territoriales, serán registrados por la Empresa como Subvenciones cuando sea posible asignarles un valor, de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación y su contrapartida, esto es la cuenta por cobrar, se reconocerá cuando sea probable la obtención del flujo de beneficios que deben tener una medición fiable. Además, para reconocer el hecho económico la Empresa deberá conciliar con la causación de la obligación en la entidad territorial quien causará el gasto por Subvenciones cuando al evaluar la información disponible al cierre del periodo establece si existe o no la probabilidad de tener la obligación y si la probabilidad de no tenerla es mayor no hay lugar al reconocimiento del pasivo.

En consecuencia, mientras la entidad que posee los recursos no permita el acceso a estos, mantenga el control sobre los mismos y hasta cuando la voluntad de entregarlos se garantice podrá reconocer la obligación y por su parte el beneficiario o receptor reconocerá el derecho.

Es oportuno señalar que cuando un activo no cumple los criterios para su reconocimiento puede revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de

estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento.

CONCEPTO No. 20182000028651 DEL 23-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la transferencia de recursos realizada por el Municipio de Ibagué (Tolima) a través del Fondo de Salud adscrito a la Secretaría de Salud, con destino a la Unidad de Salud de Ibagué E.S.E., destinada al pago de pasivos laborales de esa Empresa.

Doctora
ELIZABETH GUTIERREZ BARRERA
Contador
Municipio de Ibagué
Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001780-2 del 18 de abril de 2018, donde solicita un pronunciamiento sobre los registros contables Reconocimiento de la transferencia de recursos realizada por el Municipio de Ibagué (Tolima) a través del Fondo de Salud adscrito a la Secretaría de Salud, con destino a la Unidad de Salud de Ibagué E.S.E., destinada al pago de pasivos laborales de esa Empresa.

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 5, señala los principios de contabilidad pública, que son pautas básicas que orientan el proceso contable, en donde se define el principio de esencia sobre la forma, señalando lo siguiente:

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

Las normas dispuestas en la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las que se anexaron a la Resolución N° 533 de 2015, en el Capítulo I Activos, numeral 1.1., de la norma que hace referencia a las Inversiones de liquidez, señalan lo siguiente:

“1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio, con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.” (Subrayado fuera de texto)

También es necesario considerar lo establecido por la CGN en el Capítulo IV INGRESOS, numeral 1.3. de las normas dispuestas en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las que se anexaron a la Resolución N° 533 de 2015, en donde se señala lo siguiente:

“1.3. Transferencias

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

1.3.1. Reconocimiento

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

11. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la 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." (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo analizado con el Contador del Municipio de Ibagué mediante comunicación telefónica, el hecho económico objeto de consulta corresponde a la cesión sin contraprestación de recursos realizada por este Municipio en favor de la Unidad Salud Ibagué USI E.S.E., destinada únicamente al financiamiento de pasivos laborales a cargo de esa Empresa Social del Estado, ejecutada en desarrollo de las autorizaciones otorgadas por el Concejo de la ciudad mediante Acuerdo N° 009 de 2017.

De acuerdo con el contexto señalado en el párrafo anterior, esa transacción no constituye una inversión de liquidez, por cuanto no se trató de la colocación de recursos que den lugar a la obtención por parte del Municipio de Ibagué de un instrumento de deuda o de patrimonio, entregados con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia.

Por tanto corresponde a los funcionarios de la Secretaría de Hacienda de Ibagué aplicar el juicio profesional para comprobar que la transferencia o cesión de recursos sin contraprestación se efectuó imponiendo condiciones, es decir, si exigió formalmente que la E.S.E. use o destine los recursos al pago de pasivos laborales y, en caso que ello no ocurra, la E.S.E. debería reintegrarlos al tesoro central, dado que el Municipio de Ibagué tendría la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

En tal caso, corresponde al Municipio de Ibagué reconocer el evento mediante un débito en la 198605 Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la Cuenta 1986 ACTIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 240205 Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402 SUBVENCIONES POR PAGAR. Luego de entregados los recursos y como resultado de la correcta utilización de los recursos, el activo diferido inicialmente reconocido por el Municipio de Ibagué se reducirá en la medida que la E.S.E. municipal cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el gasto por la subvención realizada en el resultado del periodo.

Del otro lado, la Unidad de Salud de Ibagué E.S.E., al reconocer el derecho al cobro de la transferencia, evento que debió ocurrir en cuando el Municipio de Ibagué haya expedido el acto administrativo de reconocimiento de la obligación por concepto de la transferencia, debió registrar un débito en subcuenta 132416 Subvención por recursos transferidos por el gobierno 1324 SUBVENCIONES POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 299002 Ingreso

diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990 OTROS PASIVOS DIFERIDOS. Luego de recibidos los recursos y utilizados los dineros para el propósito preestablecidos, el pasivo diferido inicialmente reconocido por la E.S.E. se reducirá cuando se cumplan las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso por la subvención realizada en el resultado del periodo.

Ahora bien, si el resultado de la evaluación de la transacción realizada lleva a la conclusión que se trató de una transferencia no condicionada y que la obligación de destinar los recursos al pago de pasivos laborales solo constituye una restricción para la E.S.E, lo cual significa que esa Unidad debió recibir los dineros solo con la obligación de aplicarlos a un fin particular, sin que la Secretaría de Salud y/o de Hacienda de Ibagué tengan la facultad de administrativa o legal de hacer exigible la devolución, se debe tratar como una transferencia no condicionada.

En este contexto, cuando el Municipio de Ibagué - Fondo de Salud al emitir el acto administrativo de reconocimiento de la obligación, le correspondería reconocer un gasto por concepto de transferencias mediante un débito en la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y un crédito en la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Del otro lado, la Unidad Salud Ibagué USI E.S.E., al recibir información donde se le señala que el Municipio de Ibagué - Fondo de salud emitió el acto administrativo de reconocimiento de la obligación a su favor, deberá registrar el derecho mediante un débito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430 -SUBVENCIONES.

CONCEPTO No. 20182000076701 DEL 28-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Transferencias por cobrar Recursos entregados en administración Gastos- Administración de la seguridad social en salud Pasivo- Administración de la seguridad social em salud
	SUBTEMAS	Reconocimiento de las transferencias del SGP para salud a favor de la entidad territorial y consignadas en la ADRES. Resolución 544 de 2018.

	Sistema contable Vs sistema presupuestal.
--	---

Doctor
 EDGAR RESTREPO RESTREPO
 Secretario de Hacienda (E.)
 Alcaldía de Envigado
 Envigado - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550005021-2 del 17 de diciembre de 2018, mediante la cual consulta en relación con los recursos que hacen parte del Fondo Local de Salud girados por el Ministerio de Salud a la ADRESS, reglamentados por las Resoluciones N° 135 y 544 de 2018, que establecen el procedimiento contable para el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Sobre el particular manifiesta, en la contabilidad de la entidad territorial se causan los recursos recibidos del Sistema General de Participación en salud sin situación de fondos, porque estos son girados directamente a la ADRES, pero presupuestalmente se considera ingreso únicamente la porción que se ejecuta en los pagos a las EPS. Como la entidad utiliza un sistema integrado para la información presupuestal, contable y de tesorería, solicita a la CGN indicar si presupuestalmente deben reflejar en la ejecución presupuestal de ingresos el total de los recursos recibidos sin situación de fondos.

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

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 en el artículo 4 las funciones que desarrollará la UAE Contaduría General de la Nación, el cual en el literal i) señala: “Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;”

Por su parte, la Resolución N° 544 de 2018 ““Por la cual se incorpora, al Marco Normativo

para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo”, señala:

“2.1.2. Recursos de la Participación para salud

(...)

Por su parte, la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado registrará la transferencia de Minsalud, para lo cual debitará la subcuenta 133703-Sistema General de Participaciones - Participación para salud de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 440817-Participación para salud de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

(...)

Los recursos que recauda la ADRES se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290401-Recursos Sistema General de Participaciones régimen subsidiado de la cuenta 2904-RECURSOS DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES PARA ASEGURAMIENTO EN SALUD. Por su parte, la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado debitará la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 133703-Sistema General de Participaciones - Participación para salud de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.(...)”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

En relación con la solicitud, es preciso señalar que los sistemas Presupuestal y de Contabilidad son dos vertientes que tienen bases comprensivas diferentes, y que el registro contable de los hechos, operaciones y transacciones de las entidades públicas, debe enmarcarse dentro de lo preceptuado en el Régimen de Contabilidad Pública, el cual registra los hechos económicos por el sistema de causación y por su parte la regulación presupuestal maneja un sistema de caja, lo cual conlleva a que sobre una misma circunstancia puedan derivarse tratamientos diferentes, o incluso que sea sólo objeto de registro en una de ellas, más no en ambas.

Ahora, en cuanto al procedimiento contable a aplicar por la entidad territorial, la Resolución 544 de 2018, señala:

Para reconocer el ingreso, causa la transferencia debitando la subcuenta 133703-Sistema General de Participaciones - Participación para salud de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 440817-Participación para salud de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Con el recibo de los recursos a nombre de la Entidad territorial por la ADRES, debita la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta 133703-Sistema General de Participaciones - Participación para salud de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

De otra parte, la entidad territorial causa la obligación con la EPS, para lo cual afecta el gasto debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 2481 ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Al cancelar la ADRES a la EPS los servicios de salud adeudados por la entidad territorial, ésta última cancela la obligación debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2481 ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y disminuye los recursos en la ADRES acreditando la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

De otra parte, me permito informarle que la Contaduría General de la Nación no es la entidad competente para pronunciarse sobre los aspectos presupuestales, razón por la cual he dado traslado de su consulta, a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con lo estipulado en el artículo 21 del *Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo*, Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1° de la Ley 1755 de 2015, por medio de la cual se regula el Derecho Fundamental de Petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Ver otro concepto relacionado en esta calificación

Concepto No. 20182000001381 del 26-01-2018

20182000015761 del 27-02-2018

20182000021591 del 02-04-2018

20182000027521 del 17-05-2018

20182000031451 del 12-06-2018
 20182300032961 del 10-07-2018
 20182300044211 del 12-09-2018
 20182000046581 del 17-09-2018
 20182000054151 del 17-10-2018
 20182000056381 del 06-11-2018
 20182300061641 del 26-11-2018
 20182000062041 del 28-11-2018
 20182000076371 del 26-12-2018

5.28 GASTO PÚBLICO SOCIAL

CONCEPTO No. 20182000025701 DEL 26-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gasto público social Subsidios asignados Provisiones diversas
	SUBTEMAS	Reconocimiento Subsidio Integral de La Reforma Agraria - SIRA

Doctora
 ELIZABETH GÓMEZ SÁNCHEZ
 Secretaría General
 Agencia Nacional de Tierras
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550001205-2 del 14 de marzo de 2018, mediante la cual consulta el procedimiento contable para reconocer el Subsidio integral de la Reforma Agraria, considerando que el subsidio es adjudicado mediante Resolución, por el cual inicialmente se determina el valor y se instruye al beneficiario para que proceda a conseguir el predio para poder hacer uso del subsidio.

Una vez el beneficiario allegue los documentos, si cumplen los requisitos y son aprobados,

la entidad emite una nueva Resolución de materialización del subsidio y prosigue el trámite para el giro.

La entidad adoptó el siguiente procedimiento para el registro de las operaciones derivadas de la entrega del subsidio, es del caso mencionar que los recursos provienen del Presupuesto Nacional:

Adjudicación:	Débito	191040-CARGOS DIFERIDOS- Transferencias condicionadas
	Crédito	243006-SUBSIDIOS ASIGNADOS-Para compra de Tierras
Materialización:	Débito	555005-SUBSIDIOS ASIGNADOS-Para compra de tierras
	Crédito	191040-CARGOS DIFERIDOS- Transferencias condicionadas
	Débito	243006-SUBSIDIOS ASIGNADOS-Para compra de Tierras
	Crédito	470510-FONDOS RECIBIDOS-Inversión

Además, la entidad informa que entre una y otra etapa del proceso puede transcurrir un periodo de tiempo superior a 2 años y en concepto de la entidad de control hasta tanto no se materialice la entrega, no es procedente reconocer un derecho y una obligación.

De otra parte, la entidad señala que en algunos casos los subsidios se otorgan por orden judicial, según lo indicado, como ejemplo, en los considerandos de la Resolución 2242 de 29 de diciembre de 2017, que señala, “Que en el marco del proceso de cumplimiento de sentencias judiciales, la Subdirección de Acceso a tierras en Zonas Focalizadas expidió ciento ochenta y nueve (189) resoluciones de otorgamiento del subsidio integral directo -SIDRA que representan un monto total de DIECISIETE MIL CUATROCIENTOS VEINTIOCHO MILLONES QUINIENTOS SESENTA Y CUATRO MIL CIENTO VEINTICINCO PESOS M/CTE. (\$17.428.564.125).

Que en este orden de ideas los subsidios adjudicados en la vigencia 2017, se constituyen como una orden legal para el cumplimiento de sentencias judiciales, mediante las cuales se ordena la reubicación de aquellos adjudicatarios que en su mayoría presentaron inconvenientes en el desarrollo de sus actividades productivas en los predios asignados por el extinto Incoder, que requirieron la oportuna intervención de la Agencia Nacional de Tierras, en el marco de sus funciones misionales, en el sentido de gestionar el acceso a la tierra como factor productivo, lograr la seguridad jurídica y promover su uso en cumplimiento de la función social (sic) la propiedad. (...)”

CONSIDERACIONES

El Decreto 1298 de 2015, mediante el cual se adicionó el título 3 a la parte 7 del Libro 2 del Decreto 1071 de 2015, Decreto único reglamentario del Sector Administrativo agropecuario, Pesquero y de Desarrollo Rural, dispuso en el artículo 1°:

“Monto del Subsidio Integral de Reforma Agraria y el de Formalización de la propiedad, para los proyectos cofinanciados en el marco del Pacto Nacional por el Agro y el Desarrollo Rural.

Artículo 2.7.3.1. Subsidio Integral de Reforma Agraria - SIRA. “El monto máximo del Subsidio Integral de Reforma Agraria - SIRA para los proyectos presentados en el marco del Pacto Nacional por el Agro y el Desarrollo Rural será de hasta setenta y un (71) salarios mínimos legales mensuales vigentes - SMLMV por familia, el cual comprenderá tres (3) partidas destinadas así:

1. Hasta cincuenta y seis (56) salarios mínimos legales mensuales vigentes (SMLMV) por familia beneficiaria, destinados a pagar hasta el 100% del precio del inmueble rural a adquirir.
2. Hasta catorce (14) salarios mínimos legales mensuales vigentes (SMLMV) por familia beneficiaria, destinados a pagar hasta el 100% de los requerimientos financieros para la implementación del proyecto productivo.
3. Hasta un (1) salario mínimo legal mensual vigente (SMLMV) por familia beneficiaria, destinado a pagar los gastos notariales, escrituración y el registro de la compraventa del predio en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos correspondiente.

Parágrafo 1. En la partida del SIRA otorgada para la implementación del proyecto productivo se entenderán incluidos todos los gastos de transacción, impuestos, tasas, contribuciones y demás emolumentos en los que deba incurrir el adjudicatario en la ejecución del proyecto.

Parágrafo 2. Los beneficiarios podrán manifestar por escrito su decisión de destinar la totalidad del subsidio para la compra del predio, en cuyo caso deberán garantizar la ejecución del proyecto productivo a través de otro medio de financiación aprobado por el Instituto Colombiano de Desarrollo Rural - INCODER, o acreditar que el predio objeto de compra incorpora un proyecto productivo en desarrollo que cumple con los requisitos exigidos en los documentos técnicos o protocolos de procedimiento de otorgamiento del subsidio adoptados por el Instituto Colombiano de Desarrollo Rural - INCODER. Adicional a lo anterior, el proyecto productivo deberá contar con la aprobación del mencionado Instituto.

Artículo 2.7.3.2. Formalización de la Propiedad. El monto máximo de cofinanciación para la línea de los proyectos de formalización de la propiedad presentados en el marco del Pacto

Nacional por el Agro y el Desarrollo Rural será de hasta tres (3) salarios mínimos legales mensuales vigentes (SMLMV), por cada predio a formalizar.

Artículo 2.7.3.3. Costo Fiscal. El costo fiscal que generen los proyectos deberá guardar concordancia con las disponibilidades presupuestales vigentes para los programas de Subsidio Integral de Reforma Agraria y de Formalización de la Propiedad para los proyectos cofinanciados en el marco del Pacto Nacional por el Agro y el Desarrollo Rural, tanto en el Marco de Gasto de Mediano Plazo del Sector como en el Marco Fiscal de Mediano Plazo.”

El Marco conceptual de las Normas para las entidades de Gobierno, incorporadas al RCP por la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en relación con la presentación de la información financiera señala:

“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.

En esta misma norma define el Pasivo como, “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. (...)“

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; (...)“

Reconocimiento. “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.

Medición. “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. (...)”

De otra parte, las Normas contenidas en el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en la Norma relacionada con las Cuentas por Pagar, señala:

“3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.”

Y la Norma de Provisiones señala:

“6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.
2. 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.
3. En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considerará que el suceso ocurrido en el pasado

ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.

4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.

Asimismo, la Resolución N° 116 de abril de 2017 incorporó al Marco Normativo para las entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo, el cual señala:

“(…)

2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES

(…)

2.4 Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente.

Para establecer el valor de la provisión, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. (...)

2.5 Sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la entidad verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Si el valor liquidado es igual al valor de la provisión reconocida, se registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta 246002-Sentencias o en la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

b) Si el valor liquidado es mayor al valor reconocido como provisión, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia se registrará en la subcuenta 589012-Sentencias o en la subcuenta 589013-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

c) Si el valor liquidado es menor que el valor de la provisión reconocida, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS si el gasto relacionado con la provisión se registró en el mismo período contable. De lo contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial, cuando se trate de intereses, se registrarán con un débito en la subcuenta 580447-Intereses sobre créditos judiciales de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Las costas del proceso se registrarán en la subcuenta 511166-Costas procesales de la cuenta 5111-GENERALES, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Lo anterior, siempre que los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial no se hayan tenido en cuenta en la estimación de la provisión.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

La Nueva normatividad contable, contenida en la Resolución N° 533 de 2015 y en el Anexo de la Resolución N° 484 de 2017, establece que se reconocerá un Pasivo por las obligaciones presentes producto de sucesos pasados, que para su cancelación una vez vencidas la entidad deba desprenderse de recursos económicos, que pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de un mandato legal, siempre que pueda medirse fiablemente.

Según lo expuesto en la solicitud presentada, podemos identificar los hechos económicos derivados del otorgamiento del subsidio, como son:

1. Subsidios otorgados por decisión judicial
2. Subsidios otorgados en cumplimiento de la ley

Entonces,

1. Subsidios otorgados por decisión judicial
 - a. Con la recepción de la orden judicial, corresponde a la entidad reconocer el pasivo respectivo mediante el registro débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS, la cual se cancelará una vez el beneficiario presente los documentos exigidos para la realización del giro.
 - b. En el evento que la entidad con antelación a la orden judicial conozca que existe un proceso de reclamación en su contra, deberá analizar si se cumplen las condiciones para el registro de una provisión, entendida como el pasivo a cargo de la entidad que presenta una alta probabilidad de ocurrencia, sujeta a condiciones de incertidumbre respecto de su cuantía o del vencimiento, que será reconocida

cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

De cumplirse tales condiciones, aplicará el procedimiento de Procesos judiciales según el cual deberá reconocerse una provisión mediante un débito en la subcuenta 537090-Otras provisiones diversas de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, con crédito a la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Posteriormente, con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria registrará el crédito judicialmente reconocido como una cuenta por pagar. Para el efecto verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia y hará los ajustes afectando el ingreso o gasto del período según las diferencias que puedan presentarse, cancela la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y registra el pasivo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS, la cual se cancelará una vez el beneficiario presente los documentos exigidos para la realización del giro.

2. Subsidios otorgados en cumplimiento de la ley.

Además de la definición de pasivo ya señalada, las obligaciones con terceros se reconocerán como cuentas por pagar, en la medida que son originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En este sentido la Resolución de adjudicación del subsidio que expide la entidad, atiende a las condiciones señaladas por la Norma para el reconocimiento del pasivo como una Cuenta por pagar y su contrapartida de Gasto, toda vez que se genera un derecho para el adjudicatario y una obligación concomitante para la Entidad, operación que será registrada según el concepto del subsidio otorgado, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5550-GASTO PÚBLICO SOCIAL con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS, la cual será cancelada con el giro correspondiente.

Cabe señalar que en Notas a los estados financieros la entidad revelará la información que permita identificar los montos y antigüedad de los subsidios otorgados.

De acuerdo con lo anotado, no es viable seguir reconociendo como activo diferido el valor de los subsidios aprobados.

CONCEPTO No. 20182000031671 DEL 14-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gasto público social
	SUBTEMAS	Clasificación de las erogaciones incurridas por el municipio en la ejecución de diferentes programas de operación

Doctora

MERY PINTO GÓMEZ

Contadora

Municipio de Guacamayas

Guacamayas - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) N° 2018550002022-2 del día 7 de mayo de 2018, mediante la cual solicita identificar la forma de registrar en contabilidad las transacciones provenientes del gasto público social, para sectores que no se encuentran incluidos dentro del Catálogo General de Cuentas para entidades de Gobierno, atendiendo a que en el grupo 55 Gasto Público Social se incluyeron cuentas contables para los siguientes sectores de inversión: Educación, salud, agua potable, vivienda, recreación y deporte, cultura, desarrollo comunitario y bienestar social, medio ambiente y subsidios asignados, sin embargo no se definen para sectores como alimentación escolar, primera infancia, servicios públicos, agropecuario, transporte, centros de reclusión, prevención y atención de desastres, promoción del desarrollo, atención a grupos vulnerables, equipamiento municipal, fortalecimiento institucional, justicia y seguridad, entre otros.

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

CONSIDERACIONES

El Decreto 111 de 1996, “Por el cual se compilan la Ley 38 de 1989, la Ley 179 de 1994 y la Ley 225 de 1995 que conforman el Estatuto Orgánico del Presupuesto”, en el Artículo 41.

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1997

Compilación a 31 de diciembre de 2018

Define el gasto público social como: “aquel cuyo objetivo es la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, y las tendientes al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, programados tanto en funcionamiento como en inversión.”

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece en numeral 6.1.5 la definición de los gastos así:

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

Los gastos pueden surgir del consumo de activos (depreciación), de la disminución del potencial de servicio y la capacidad de generar beneficios económicos (deterioro), del ajuste de activos al valor de mercado, del ajuste de pasivos por variaciones en su valor, de las pérdidas por siniestros o de la venta de activos no corrientes que deban reconocerse en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera del texto)

En este sentido, el Catálogo de Cuentas para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe los siguientes grupos y cuentas:

“51 - DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, que no deban ser registrados como gasto público social o como costos.

54 - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

DESCRIPCIÓN

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.

55 - GASTOS 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.

La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad.

5501 - EDUCACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del gasto en que incurren las entidades, en apoyo a la prestación del servicio educativo estatal, para garantizar la participación y acceso a la educación de la población más pobre y vulnerable.

5502 - SALUD

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del gasto en que incurren las entidades, en apoyo a la prestación del servicio de salud estatal, para garantizar la participación y acceso a este servicio de la población más pobre y vulnerable en desarrollo del principio de complementariedad.

Así mismo, incluye el gasto en que incurren las Direcciones de Salud para la atención en salud y el fortalecimiento de la prestación de dicho servicio, con los recursos destinados para el Régimen subsidiado, el Subsidio a la oferta, acciones de salud pública y el Fortalecimiento institucional.

5503 - AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BÁSICO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del gasto en que incurren las entidades para suministrar los servicios de agua potable y saneamiento básico a la población.

5504 - VIVIENDA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del gasto en que incurren las entidades para facilitar el acceso a vivienda a personas con bajos niveles de ingresos.

5505 - RECREACIÓN Y DEPORTE

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del gasto en que incurren las entidades, en apoyo a las actividades relacionadas con educación física, recreación, deporte y aprovechamiento del tiempo libre.

5506 - CULTURA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del gasto en que incurren las entidades, en apoyo a las actividades relacionadas con la cultura.

5507 - DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL

DESCRIPCIÓN

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.

5508 - MEDIO AMBIENTE

DESCRIPCIÓN

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.

5550 - SUBSIDIOS ASIGNADOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor causado por concepto de subsidios otorgados a las personas de menores ingresos.” (Subrayado fuera del texto)

Por otro lado, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 y sus modificaciones, define las propiedades, planta y equipo en el numeral 10.1 del Capítulo I. Activos así:

“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.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que de acuerdo a la definición legal del gasto público social, estos gastos corresponden a la solución de las necesidades básicas insatisfechas en salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda y las tendientes al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, el Catálogo General de Cuentas responde a cada una de estas actividades.

Por lo tanto, dentro de las actividades mencionadas en su consulta, es pertinente que el municipio evalúe, en primer lugar, si existen erogaciones que corresponden a la adquisición de elementos que constituyen propiedades, planta y equipo, tal como son los centros de reclusión y el equipamiento municipal, respecto de los cuales debe reconocerse el respectivo activo en las subcuentas y cuentas del Grupo 16 - PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Con posterioridad, evaluar si las demás erogaciones que se realizan corresponden a gasto público social de acuerdo al párrafo anterior, caso en el cual se deberán reconocer en las respectivas cuentas y subcuentas del Grupo 55 - GASTO PUBLICO SOCIAL.

Ahora bien, en el caso de programas que tienen componentes un alcance integral que incluyen diversas actividades (por ejemplo salud, nutrición, protección, educación) que cumplen con la definición de gasto público social, pero que no es viable medir fiablemente por separado, podrán reconocerse dentro de las subcuentas respectivas de la cuenta 5507- DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL, como bien podría ocurrir en los programas destinados a la atención de la primera infancia o atención a grupos vulnerables.

Cuando las erogaciones no cumplen los criterios para el reconocimiento como activo o como gastos, de acuerdo a los lineamientos antes expresados, tales gastos se reconocerán en las respectivas subcuentas y cuentas del Grupo 51-GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, en caso que estén asociados a las actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico o si se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad; o en las subcuentas y cuentas del Grupo 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES, si corresponden a recursos entregados a otras entidades de diferentes niveles y sectores o al sector privado, sin que a cambio de ellos se reciba una contraprestación.

CONCEPTO No. 20182000045351 DEL 07-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gasto público social- Salud Administración y prestación de servicios de salud
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los pagos realizados por las entidades territoriales para el pago de los gastos de salud al Régimen subsidiado y a la población pobre no asegurada y los gastos no incluidos en el Plan de Beneficios en Salud (No PBS)

Doctora

PAOLA ANDREA BRAVO GUERRERO

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550003433-2 del 21 de agosto de 2018, mediante la cual consulta ¿cuáles son las cuentas para el reconocimiento de los pagos a efectuar a las Empresas Sociales del Estado en Salud- ESE por los Institutos Departamentales de Salud. Estos pagos se contabilizan como Gasto o como Costo y en este último caso sería costo de administración?

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

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 135 del 8 de mayo de 2018, "Por la cual se incorpora al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2002

Compilación a 31 de diciembre de 2018

económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo", en el numeral 2.2. Destinación de los recursos de salud de las entidades territoriales o de los fondos de salud descentralizados, señala:

“2.2.1. Régimen Subsidiado

La entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado registrará el gasto por la Unidad de Pago por Capitación del Régimen Subsidiado (UPC-S) para lo cual debitará la subcuenta 550210-Unidad de Pago por Capitación Régimen Subsidiado-UPC-S de la cuenta 5502-SALUD y acreditará la subcuenta 248002-Unidad de Pago por Capitación Régimen Subsidiado-UPC-S de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Por su parte, la EPS-S registrará el ingreso en la subcuenta 132206-Unidad de pago por capitación (UPC) régimen subsidiado de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la subcuenta 431106-Unidad de pago por Capitación régimen subsidiado-UPC de la cuenta 4311-ADMINISTRACION DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Cuando la ADRES pague la UPC-S a la EPS-S debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2904-RECURSOS DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES PARA ASEGURAMIENTO EN SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado debitará la subcuenta 248002-Unidad de Pago por Capitación Régimen Subsidiado-UPC-S de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con el recaudo, la EPS-S debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará 132206-Unidad de pago por capitación (UPC) régimen subsidiado de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

2.2.2 Atención a la población pobre no asegurada

Si, en cumplimiento de las disposiciones legales vigentes, la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado incurre en gastos por la prestación de servicios de salud a la

población de los niveles 1 y 2 del SISBEN y a la población especial registrada en los listados censales no afiliada al régimen contributivo y al régimen subsidiado debitará la subcuenta 550208-Subsidio a la oferta de la cuenta 5502-SALUD y se acreditará la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Con el pago, la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado debitará la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

(...)

2.2.4. Gastos no incluidos en el Plan de Beneficios en Salud (No PBS)

Cuando, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, las entidades territoriales o los fondos de salud descentralizados incurran en gastos por prestación de servicios No PBS, estos debitarán la subcuenta 550219-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5502-SALUD y acreditarán la subcuenta 248005-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Con el pago, debitarán la subcuenta 248005-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.”

CONCLUSIONES

Con la Resolución N° 135 de 2018, la CGN expidió el procedimiento para reconocer los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud por las entidades territoriales, el cual contempla los pagos a efectuar por los servicios de salud prestados a la población del Régimen subsidiado, para la atención a la población pobre no asegurada y los gastos no incluidos en el Plan de Beneficios en salud (No PBS).

Al realizar los pagos por los servicios de salud prestados a la población del Régimen subsidiado, se registrará el gasto por la Unidad de Pago por Capitación del Régimen Subsidiado (UPC-S), para lo cual debitará la subcuenta 550210-Unidad de Pago por Capitación Régimen Subsidiado-UPC-S de la cuenta 5502-SALUD y acreditará la subcuenta 248002-Unidad de Pago por Capitación Régimen Subsidiado-UPC-S de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, la cual se cancelará con el pago

que realiza la ADRESS a la entidad prestadora del servicio de salud, debitando la subcuenta 248002-Unidad de Pago por Capitación Régimen Subsidiado-UPC-S de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOSE NTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando se trata de pagos por atención a la población pobre no asegurada que comprende los niveles 1 y 2 del SISBEN y a la población especial registrada en los listados censales no afiliada al régimen contributivo y al régimen subsidiado, debitará la subcuenta 550208-Subsidio a la oferta de la cuenta 5502-SALUD y acreditará la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD. Al efectuar el pago, la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado debitará la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

De otra parte para el registro de los pagos por Gastos no incluidos en el Plan de Beneficios en Salud (No PBS), las entidades territoriales o los fondos de salud descentralizados registrarán los gastos por prestación de servicios No PBS, mediante un débito en la subcuenta 550219-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5502-SALUD y un crédito en la subcuenta 248005-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, la cual se cancelará acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS cuando se efectúe el pago respectivo.

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación:

Concepto No. 20182000021591 del 02-04-2018

20182000059001 del 15-11-2018

20182300050721 del 15-11-2018

5.29 GASTOS - DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

5.30 GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

CONCEPTO No. 20182000033791 DEL 09-07-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos - Operaciones interinstitucionales Ingresos - Operaciones interinstitucionales
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la transferencia y devolución de recursos por operaciones realizadas al interior de una entidad contable.

Doctora
OSMANI EMILSE OLIVOS GARCIA
Contador
Asamblea Departamental de Arauca
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550002379-2 de mayo 30 de 2018, en la cual manifiesta que la información contable de la Asamblea Departamental de Arauca es agregada a la información contable de la respectiva Gobernación, entidad que le asigna recursos para gastos de funcionamiento y que en la mayoría de los casos al finalizar el periodo se presenta saldos sin ejecutar los cuales deben ser devueltos a la Gobernación. Solicita se le indique cual es el registro contable en cada periodo para reconocer la devolución de estos recursos teniendo en cuenta que la dinámica de la cuenta de capital fiscal no permite debitarse contra una cuenta por pagar.

CONSIDERACIONES

El numeral 4 del documento sobre el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, señala lo siguiente:

4. ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

69. 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.

70. 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.

De otra parte, la Resolución N° 620 de 2015, “Por la cual se incorpora el Catálogo General de Cuentas al Marco normativo para entidades de gobierno”, en el parágrafo del artículo 2°, señala lo siguiente:

“PARÁGRAFO. Cuando las entidades sujetas a la Resolución 533 de 2015 organicen el proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable, estos aplicarán, integralmente, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución para el registro de sus operaciones y la entidad definirá un procedimiento interno conducente a la eliminación de la totalidad de las operaciones entre dichas unidades o centros de responsabilidad, cuando deba presentar información como una sola entidad.” (Subrayado fuera de texto).

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.

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. OPERACIONES DE LA TESORERÍA CENTRALIZADA La tesorería centralizada es la dependencia encargada de administrar recursos financieros y recaudar y pagar por cuenta de las entidades de gobierno. Esta tesorería realiza los recaudos de los ingresos y los giros a la entidad del mismo nivel, bien sea nacional o territorial. Así mismo, administra los excedentes de liquidez. Con el flujo de los recursos, las entidades que intervienen deben estar informadas para corresponder las operaciones recíprocas de

los fondos entregados y recibidos, de las operaciones de enlace y de los recursos entregados y recibidos en administración.

3.1 Fondos entregados y recibidos por la tesorería centralizada

i. Pagos

El giro de los recursos, por parte de la tesorería centralizada, se registrará debitando las subcuentas de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditando la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda.

Cuando las entidades reciban los recursos a través de la tesorería interna para efectuar los pagos a los beneficiarios finales, debitarán las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán las subcuentas de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

(...)

- ii. Reintegros Los reintegros corresponden a los recursos restituidos a la tesorería centralizada por parte de la entidad o de un beneficiario final, con ocasión de la devolución de bienes y servicios adquiridos. (...)

El registro contable de los reintegros dependerá de si los recursos fueron recibidos en el periodo contable o en periodos contables anteriores.

Reintegro de recursos recibidos en el periodo contable

El valor de los reintegros efectuados por las entidades a la tesorería centralizada, de los fondos recibidos en el periodo contable, se registrará con un débito en las subcuentas de la cuenta 4705- FONDOS RECIBIDOS y un crédito en las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En las entidades donde la tesorería centralizada paga directamente a los beneficiarios finales, estas debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705- FONDOS RECIBIDOS y acreditarán la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por su parte, la tesorería centralizada debitará las subcuentas de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES

FINANCIERAS, según corresponda, y acreditará las subcuentas de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, efectuando la reclasificación de la subcuenta afectada con el recaudo.

1.1.2.2. Reintegro de recursos recibidos en periodos contables anteriores

El valor de los reintegros efectuados por las entidades a la tesorería centralizada, de los fondos recibidos en periodos contables anteriores, se registrará con un débito en las subcuentas de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y un crédito en las subcuentas de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

(...)

Por otra parte, la tesorería centralizada debitará las subcuentas 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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas señalar que las entidades territoriales tienen la autonomía necesaria para determinar la forma de organización y ejecución del proceso contable que más se adapte a sus necesidades y requerimientos, de manera que este se ajuste a su estructura organizacional y a las características que le sean propias.

Así las cosas, es necesario tener en cuenta que para la totalidad de las transacciones reconocidas en desarrollo del proceso contable a su cargo se debe atender integralmente el Marco normativo contable dispuesto por la CGN para entidades de gobierno y el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la Resolución N 620 de 2015 y sus modificaciones, cuya última modificación se ordenó mediante la Resolución N 598 de 2017.

Como consecuencia de lo anterior, frente al tema consultado, tratándose de operaciones que correspondan entrega de recursos por parte de la tesorería de la Gobernación, a la Asamblea, estas entidades deberán aplicar el procedimiento contable para el registro de operaciones interinstitucionales, así:

Giro de los recursos por parte de la Gobernación y recepción de los mismos por parte de la Asamblea.

La Gobernación registra un débito en la subcuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. La Asamblea por su parte reconoce un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta

1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Reintegros

Si hay lugar a devolución de recursos no ejecutados, cuando el reintegro se produce dentro de la misma vigencia, la entidad que lo efectúa registrará un débito en las subcuentas de la cuenta 4705- FONDOS RECIBIDOS y un crédito en las subcuentas de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora, si la devolución se efectúa en el año siguiente, quien lo realiza registrará con un débito en las subcuentas de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

La entidad que recibe el reintegro, registra un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:

Concepto No. 20182000063231 DEL 05-12-2018

5.31 OTROS GASTOS

CONCEPTO No. 20182000001381 DEL 26-01-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros gastos Otros ingresos Trasferencias Subvenciones
	SUBTEMAS	Traslado de derechos, fondos, bienes y servicios, y obligaciones, para las entidades organizadas a través de Direcciones Seccionales Traslado de bienes, derechos y obligaciones entre entidades públicas.

Doctora
 DORA MERCEDES RINCÓN SÁNCHEZ
 Directora Administrativa de la División de Contabilidad
 Consejo Superior de la Judicatura
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N°2017550005336-2 del 7 de diciembre de 2017, en la presenta consulta en la cual manifiesta que el Consejo Superior de la Judicatura (...)

“como entidad contable pública “está organizada a través de Seccionales, identificadas en el Sistema Integrado de Información Financiera - SIIF Nación como cincuenta y dos (52) unidades y Subunidades Ejecutoras de Presupuesto. El proceso contable es integrado y aunque cada subunidad maneja parte de la información contable en forma separada, la responsabilidad frente a la preparación de la información contable se encuentra en cabeza del Representante Legal - Director Ejecutivo de Administración Judicial y de la contadora - Directora Administrativa de la División de Contabilidad.”

Manifiesta que para el registro contable de las múltiples operaciones internas generadas por el traslado de efectivo, bienes, derechos y obligaciones entre la Dirección Ejecutiva y las Direcciones Seccionales, en aplicación del régimen contable vigente hace uso de auxiliares de la subcuenta 310501-Nación de la cuenta 30105-CAPITAL FISCAL, y que Verificado en el Sistema de Información SIIF Nación la tabla T-Con 6 Relación Catálogo Contable- Auxiliares vigente para el año 2018, no se encuentran las cuentas auxiliares antes detalladas por lo que solicito su amable colaboración para absolver los siguientes interrogantes:

“1.Cuál es el registro contable adecuado para el traslado de derechos, fondos, bienes y servicios, y obligaciones, en aplicación del Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para las entidades organizadas a través de Direcciones Seccionales como es el caso del Consejo Superior de la Judicatura?”

Adicionalmente pregunta:

“(…) debido a la promulgación de leyes que cambian la competencia para el cobro de multas, en años anteriores el Consejo Superior de la Judicatura le entregó a la Unidad de Reparación de Víctimas los expedientes para que continuaran con el cobro de las multas decretadas por las autoridades judiciales con ocasión de algunos delitos específicos.

De igual forma, con la expedición del decreto reglamentario de la ley 1743 de 2014, El Consejo Superior de la Judicatura se vio en la necesidad de recibirle expedientes para continuar con el cobro de las multas al Ministerio de Justicia y del Derecho.

Como contrapartida de los movimientos de las subcuentas 140102 Multas y 140103 Intereses, de la cuenta 1401 DEUDORES - INGRESOS NO TRIBUTARIOS, se utilizó la cuenta auxiliar 3.1.05.01.011 Traslados, a otras, entidades contables públicas-derechos de la cuenta 3.1.05 CAPITAL FISCAL.

Solicitud

2. Cuál es el registro contable adecuado para el traslado de bienes y derechos entre entidades de gobierno, en aplicación del Nuevo Marco Normativo para entidades de gobierno.

En los siguientes términos se resuelve la consulta

CONSIDERACIONES

Registro contable para el traslado de derechos, fondos, bienes y servicios, y obligaciones, para las entidades organizadas a través de Direcciones Seccionales, en aplicación del Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la Resolución N 620 de 2015, “Por la cual se incorpora el Catálogo General de Cuentas al Marco normativo para entidades de gobierno”, en el Parágrafo del Artículo 2° señala:

“PARÁGRAFO. Cuando las entidades sujetas a la Resolución 533 de 2015 organicen el proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable, estos aplicarán, integralmente, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución para el registro de sus operaciones y la entidad definirá un procedimiento interno conducente a la eliminación de la totalidad de las operaciones entre dichas unidades o centros de responsabilidad, cuando deba presentar información como una sola entidad. (Subrayado fuera de texto)

Con respecto a la contabilidad por segmentos al interior de una entidad de gobierno, el Capítulo VI, numeral 3, 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 N2 533 de 2015, se señala lo siguiente:

“3. INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS

Un segmento es una actividad o grupo de actividades de la entidad que es identificable y para el cual es apropiado presentar información financiera separada con el fin de a) rendir cuentas, b) evaluar el rendimiento pasado de la entidad en la consecución de sus objetivos y c) tomar decisiones con respecto a la asignación de recursos en el futuro.

Cuando se den las condiciones anteriormente relacionadas y se considere relevante presentar información financiera por segmentos, la entidad aplicará la presente Norma. (Subrayados fuera de texto)

2) En relación con el registro contable para el traslado de bienes y derechos entre entidades de gobierno, en aplicación del Nuevo Marco Normativo para entidades de gobierno.

El catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la Resolución No. 620 de 2015, modificada mediante Resolución No. 468 de 2016, describe las siguientes cuentas, así:

“54 - TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos causados por la entidad contable pública por traslados de recursos sin contraprestación directa a otras entidades contables públicas de diferentes niveles y sectores, o al sector privado, en cumplimiento de normas legales. (...)

5423 - OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de los recursos transferidos por la entidad contable pública, sin Contraprestación, para financiar gasto público social o servicios asignados por disposiciones legales.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 240315-Otras Transferencias. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones.” (Subrayado fuera de texto)

DINAMICA:

SE DEBITA CON:

1- El valor causado por concepto de transferencias.

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.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1- El valor de la subvención causada.

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 ACREDITA CON:**

1- El valor causado por concepto de otras transferencias.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye lo siguiente para cada uno de los interrogantes planteados en la consulta:

Sobre el registro contable para el traslado de derechos, fondos, bienes y servicios, y obligaciones, para las entidades organizadas a través de Direcciones Seccionales, se concluye lo siguiente:

Cuando se trate de operaciones realizadas entre diferentes centros de responsabilidad contable, unidades, subunidades actividades o dependencias internas, en cada caso se deberá aplicar integralmente el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la Resolución N 620 de 2015, modificada mediante Resolución N° 468 de 2016, y demás modificaciones.

Ahora, cuando se trate de operaciones mediante las cuales se ceda el control sobre bienes o recursos o se transfieran obligaciones, con carácter permanente, entre áreas de

responsabilidad al interior de la Entidad, deberá registrarse afectando los gastos y los ingresos, según corresponda, debitando la subcuenta 589090-Otros gastos diversos, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditando la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

En atención a la forma de organización y ejecución del proceso contable interno que se adopte, corresponde a la entidad definir, documentar y aplicar un procedimiento conducente a la eliminación de la totalidad de las operaciones internas, para efectos de la entrega de información contable como una sola entidad.

Con relación al registro contable de operaciones de traslado de bienes, derechos y obligaciones, mediante las cuales se ceda el control sobre bienes o recursos o se transfieran obligaciones con carácter permanente a otras entidades, a continuación se señalan los registros contables para cada caso.

7. Traslado de bienes sin contraprestación

La entidad de gobierno que traslade bienes sin ninguna contraprestación a otra entidad de gobierno debe registrar un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, o en 542407- Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES cuando el traslado sea a una empresa, con crédito a la subcuenta y cuenta del activo donde tenga registrado el bien respectivo bien.

La entidad que recibe los bienes, debitará la subcuenta y cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, o y acreditará la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin ninguna contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS si se trata de una entidad de gobierno, y si se trata de una empresa debitará la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

8. Traslado de derechos cediendo sustancialmente los riesgos y beneficios asociados los mismos

Si la entidad de gobierno traslada sustancialmente los riesgos y beneficios asociados los mismos a un derecho, a otra entidad de gobierno o a una empresa, además de la responsabilidad de adelantar los procesos de cobro sobre dicha cartera, registra un débito en la subcuenta 542390-Otras transferencias, de la cuenta 5423 Otras transferencias, si corresponde a una entidad de gobierno, y en la subcuenta 542490-Otras subvenciones de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, con crédito a la subcuenta y cuenta que identifique el derecho trasladado.

La entidad que ejerce la titularidad y los derechos de cobro, debitará la subcuenta y cuenta que identifique el derecho recibido, y acreditará la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS si se trata de una entidad de gobierno, y si se trata de una empresa debitará la subcuenta 443090-Otras Subvenciones de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

9. Traslado de obligaciones entre entidades públicas

La entidad de gobierno que traslada el valor de obligaciones para que sean asumidas por otra entidad de gobierno o por una empresa, registra un débito en la subcuenta y cuenta de la clase 2-PASIVO que corresponda a la obligación trasladada, y acredita la subcuenta 442821 Transferencia por asunción de deudas, si se trata de una entidad de gobierno. Si es una empresa quien traslada la obligación acredita la subcuenta 443007-Subvención por asunción de deudas de la cuenta 4430-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

La entidad de gobierno que asume la obligación registrará un débito en la subcuenta 542319-Transferencia por asunción de deudas de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y si es una empresa quien asume la obligación, debita la subcuenta 542416-Subvención por asunción de deudas, de la cuenta 5424-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES, con crédito en la subcuenta y cuenta de la clase 2-PASIVOS que identifique la naturaleza de la obligación recibida.

CONCEPTO No. 20182000027831 DEL 18-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros gastos
	SUBTEMAS	Cuenta para el registro de las pérdidas de Fideicomiso FAE.

Doctor

RICARDO MOJICA BAEZ

Contratista Proyecto Consolidación de los Sistemas Nacionales de Información

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550001762-2, del día 17 de abril de 2018, en la cual solicita el código contable en el cual se debe realizar el registro de las pérdidas del Fideicomiso FAE.

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

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, incluye la cuenta:

“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” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, las pérdidas generadas en el Fideicomiso FAE se deben registrar en la subcuenta 580408-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5804 - FINANCIEROS, de acuerdo a lo dispuesto en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015.

CONCEPTO No. 20182000028431 DEL 22-05-2018

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2017

Compilación a 31 de diciembre de 2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos
	SUBTEMAS	Control sobre los recursos entregados en administración en desarrollo de un convenio.

Doctora
 ESPERANZA BELTRÁN
 Contabilidad
 Centro Nacional de Memoria Histórica
 Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550001984-2 del 2 de mayo de 2018, mediante la cual consulta si en el contexto de la nueva normatividad existe control para mantener en la contabilidad los recursos entregados a la Corporación Opción Legal en desarrollo del convenio celebrado entre, el Centro de Memoria Histórica, la Corporación Opción Legal y la República Francesa para la construcción del Museo del Mochuelo en donde la entidad colocó recursos y de los cuales aún quedan por ejecutar \$115.001.995, que se encuentran registrados como Recursos entregados en administración.

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual del Marco Normativo para las entidades de Gobierno adoptado mediante la Resolución 533 de 2015 en la Definición de los elementos de los estados financieros, en relación con los Activos señala:

“6.1.1. Activos

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

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

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, (...) (Subrayado fuera de texto)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

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

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

El Marco Normativo para las entidades de Gobierno en su Marco conceptual define un activo como el recurso controlado por la entidad, entendido el control como el elemento que otorga un derecho sobre el recurso entregado porque tiene la capacidad de indicar el uso que el tercero debe dar al aporte, así como el de garantizar que usará el recurso para los fines previstos que permite a la entidad aportante de los recursos conseguir sus objetivos

Ahora bien, cuando se ha suscrito un convenio con otras entidades para la realización de un proyecto para el cual se han entregado la totalidad de los recursos, en el evento que en las cláusulas del convenio se hubieran determinado aspectos de supervisión, entrega de informes por el avance del proyecto y si además, la entidad que aporta los recursos asume de manera significativa los riesgos y ventajas, ésta deberá mantener reconocido el derecho sobre los recursos hasta cuando finalice la ejecución del proyecto.

Además, si en los términos del convenio se ha estipulado que se formará un activo que quedará bajo el control de un tercero, entidad pública, al legalizar los recursos entregados, además de disminuir el derecho, reconocerá un gasto por concepto de transferencia y la entidad receptora del bien reconocerá en su contabilidad el activo y el Ingreso por Transferencias.

En caso contrario, por no configurarse los criterios para el reconocimiento de un activo, al legalizar los recursos se reconocerá el correspondiente gasto y en notas a los Estados financieros deberá efectuarse las revelaciones pertinentes.

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación:

Concepto No. 20182000002781 del 09-02-2018
 20182000019621 del 07-03-2018
 20182000021621 del 02-04-2018
 20182000025961 del 27-04-2018
 20182000031931 del 19-06-2018
 20182300028611 del 10-07-2018
 20182300032961 del 10-07-2018
 20182000044971 del 06-09-2018
 20182000048121 del 20-09-2018
 20182000049521 del 25-09-2018
 20182000052131 del 10-10-2018
 20182300050721 del 15-11-2018
 20182000058711 del 15-11-2018
 20182000063771 del 06-12-2018
 20182000065091 del 17-12-2018
 20182300065941 del 26-12-2018
 20182000076361 del 26-12-2018
 20182000076561 del 26-12-2018
 20182000076671 del 28-12-2018

20182000076921 del 28-12-2018

5.32 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

5.33 COSTOS DE VENTAS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

5.34 COSTO DE VENTAS DE BIENES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

5.35 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación:

Concepto No. 20182000019721 del 07-03-2018

20182000024431 del 20-04-2018

5.36 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE BIENES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20182000022691 del 12-04-2018

5.37 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS EDUCATIVOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

5.38 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS DE SALUD

No se profirió doctrina sobre este acápite.

5.39 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN- SERVICIOS DE TRANSPORTE

No se profirió doctrina sobre este acápite.

5.40 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS PÚBLICOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

5.41 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA

No se profirió doctrina sobre este acápite.

5.42 OTROS SERVICIOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

5.43 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- ACTIVOS CONTINGENTES**CONCEPTO No. 20182300020231 DEL 02-04-2018**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Activos contingentes Pasivos contingentes Ingresos recibidos por anticipado Recaudos a favor de terceros
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la tasa retributiva.

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 el N° 2017550005425-2 del 13 de diciembre de 2017, mediante el cual formula consulta en

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2022

Compilación a 31 de diciembre de 2018

los siguientes términos:

“Durante la etapa de reconocimiento de los derechos y obligaciones que se generan por concepto de tasas retributivas, por parte de las entidades intervinientes, han surgido algunos interrogantes respecto al tratamiento contable bajo Régimen de Contabilidad Pública y a la luz del Nuevo Marco Normativo Contable, teniendo en cuenta los diferentes momentos de registro y con relación a la clasificación de las tasas, como ingreso no tributario.

Si bien, la Contaduría General de la Nación emitió doctrina sobre el tema a la CAR con el radicado CGN20172300055231, es necesario considerar otros aspectos como los siguientes, los cuales fueron socializados en mesa de trabajo realizada en la CGN el 06 de julio de 2017”: (...)

Expone los antecedentes normativos que dan origen a la tasa retributiva de los cuales manifiesta lo siguiente:

- El reconocimiento contable de los derechos por concepto de la tasa retributiva es procedente, si se dispone de la factura, cuenta de cobro o documento en firme, que sirva de título ejecutivo, mediante el cual se determine el valor del derecho con una medición fiable y que tenga carácter vinculante para el tercero.
- El usuario debe realizar el pago por concepto de tasa retributiva, aunque vaya a presentar reclamo o aclaración al respecto, es decir que el pago y el recaudo se pueden generar, sin que, para el usuario (sujeto pasivo) y para la SDA (sujeto activo), se tenga una obligación o un derecho claro expreso y exigible, respectivamente.

CONSULTA:

Con base en lo manifestado anteriormente, efectuamos las siguientes preguntas:

1. Dado que no solo basta la liquidación de la tasa retributiva para reconocer el derecho por parte del sujeto activo (SDA), sino que el título ejecutivo debe gozar de firmeza, en los términos que determina la Ley 1437 de 2011, ¿para realizar el reconocimiento contable del 50% del valor liquidado, conforme al concepto emitido por la CON y referenciado en párrafos anteriores, sería procedente registrar previamente este valor en cuentas de orden deudoras como un derecho contingente?

De igual forma, ¿en el caso de que el deudor sea una entidad del sector público, y para efectos de la reciprocidad, una vez garantizado el flujo de información, esta entidad debería reconocer un pasivo contingente, en cuentas de orden acreedoras?

2. Si el pago se realiza con antelación a interposición de un recurso o reclamación, o una vez interpuesto uno de ellos, no se ha decidido sobre los mismos, es decir que no existe un título ejecutivo en firme, ¿el reconocimiento del recaudo en la SDH del 50% que le pertenece a la CAR, sería razonable mediante un registro en la cuenta 2905-Recaudo a favor de terceros, y en la SDA por su parte, se registraría un ingreso recibido por anticipado, en la cuenta 2910 por el restante 50%?

3. Teniendo en cuenta que el concepto CGN20172300055231 contempla que la reciprocidad se genera en el momento del reconocimiento del derecho de la CAR al 50% del recaudo de la tasa retributiva, entre el saldo registrado por la Corporación en la subcuenta 147065-Derechos cobrados por terceros y la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, registrada por la SDH; bajo el Catalogo General de Cuentas de las entidades de gobierno existirá reciprocidad entre las subcuentas 138410-Derechos cobrados por terceros y la subcuenta 240790-Otros recaudos a favor de terceros?

El día 6 de febrero se realizó una reunión con la SDH para revisar temas consultados y posteriormente se recibió correo electrónico con la siguiente información:

“Dando alcance a la solicitud según radicado SDH N°.2017EE300025 del 12/12/2017 y de acuerdo a lo revisado en mesa de trabajo, me permito aclarar el interrogante número 1 de la consulta, remitido de la siguiente manera:

“1. Dado que no solo basta la liquidación de la tasa retributiva para reconocer el derecho por parte del sujeto activo (SDA), sino que el título ejecutivo debe gozar de firmeza, en los términos que determina la Ley 1437 de 2011, ¿para realizar el reconocimiento contable del 50% del valor liquidado, conforme al concepto emitido por la CGN y referenciado en párrafos anteriores, sería procedente registrar previamente este valor en cuentas de orden deudoras como un derecho contingente?

De igual forma, ¿en el caso de que el deudor sea una entidad del sector público, y para efectos de la reciprocidad, una vez garantizado el flujo de información, esta entidad debería reconocer un pasivo contingente, en cuentas de orden acreedoras?

Ahora bien, de acuerdo con la definición de activo del Marco Normativo para entidades de gobierno, la cuenta por cobrar por concepto de Tasa Retributiva, cumple con las condiciones para ser clasificada como tal. Por tal razón, el reconocimiento de este derecho, en la Secretaría Distrital de Ambiente - SDA, debería realizarse por el 100%, es decir incluir el 50% que le corresponde a la CAR, contrario a lo expuesto en el concepto CGN20172300055231 del 14/09/2017. “

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

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.” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas, incorporado mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificatorias, describe las siguientes cuentas así:

“8190- OTROS ACTIVOS CONTINGENTES.

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor estimado de otros activos contingentes.
- 2- El mayor valor estimado de otros activos contingentes.

9190- OTROS PASIVOS CONTINGENTES.

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pasivos contingentes surgidos por conceptos diferentes a los especificados anteriormente.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El menor valor estimado de los otros pasivos contingentes.
- 2- El valor estimado cuando la entrada de beneficios económicos a la entidad pase a ser prácticamente cierta y se reconozcan el derecho y el ingreso en los estados financieros.
- 3- El valor estimado cuando se extinga la causa que dio origen a otros pasivos financieros.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor estimado de otros pasivos contingentes.
- 2- El mayor valor estimado de otros pasivos contingentes.

2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.
- 2- El valor de la legalización de avances.
- 3- El valor de las devoluciones de los avances y anticipos recibidos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los dineros recibidos como avances y anticipos por la entidad.

Esta cuenta contiene la subcuenta 290190 Otros avances y anticipos

2407-RECAUDOS 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.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor del pago efectuado a la entidad pública, entidad privada o persona natural.
- 2- El valor de la aplicación del recaudo al concepto que corresponda.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos que son de propiedad de terceros sobre los cuales la entidad tiene el derecho de cobro o de retención.
- 2- El valor de los recaudos en las cuentas de la entidad que no hayan sido aplicados al concepto correspondiente.

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta el principio de contabilidad de Devengo contenido en el Marco conceptual aplicable a las entidades de gobierno, el reconocimiento de ingresos tributarios y no tributarios se debe efectuar cuando surge el derecho y cuando la transacción incide en los resultados del periodo, con base en las declaraciones tributarias o actos administrativos que imponen el tributo, una vez queden en firme.

1. Para el reconocimiento del derecho sobre la tasa retributiva, de conformidad con la Normatividad aplicable a las entidades de Gobierno, con la emisión del acto administrativo, y hasta tanto este quede en firme, procede el registro de una contingencia 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 EL CONTRA (CR).

Así mismo, el sujeto pasivo de la tasa retributiva puede 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), mientras el acto administrativo queda en firme y procede a reconocer la cuenta por pagar a los beneficiarios.

2. En el evento en que el usuario consigne el valor de la tasa retributiva con base en la liquidación, previo a que se cumplan las condiciones de firmeza del acto administrativo, la SDH reconocerá un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor total del recaudo, con crédito a la subcuenta 290190-Otros avances y anticipos de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, por

el 50% que le corresponde a la SDH, y a la subcuenta 240790-Otros recaudos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, por el 50% que le corresponde a la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca CAR.

Una vez sean exigibles los derechos, es decir cuando el acto administrativo quede en firme, se procede al reconocimiento del derecho en la subcuenta 131101 Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con crédito a la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, y alternamente se descargan las cuentas de orden.

Si previamente la SDH recibió el pago, registra un débito a la subcuenta 290190-Otros avances y anticipos de la cuenta 2901- AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS por el 50% a su favor, con crédito a la subcuenta 131101 Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Ahora, si los recursos ingresaron con posterioridad a la firmeza del acto administrativo y al reconocimiento del derecho, la SDH registrará un débito a la subcuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 131101 Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Para efectos de la entrega de los recursos a la CAR equivalentes al 50%, la SDH debitará la subcuenta 240790-Otros recaudos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

3. Con relación a la inquietud sobre las operaciones recíprocas, bajo el catálogo de cuentas para las entidades de gobierno, el saldo de la cuenta 240790-Otros recaudos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, será recíproco con la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros que le corresponde utilizar a la CAR.

Respecto de la solicitud de evaluar la clasificación de las tasas como ingresos tributarios, teniendo en cuenta la información obtenida en la mesa de trabajo del día 6 de febrero, en la cual se aclaró que la petición está relacionada con la necesidad modificar la dinámica de la cuenta 4110 INGRESOS FISCALES CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, dado que como se encuentra establecida en el catálogo de cuentas anexo a la Resolución N°. 620 y sus modificaciones, no es posible debitar las subcuentas para ajustar por menor valor los ingresos por efectos de nuevas liquidaciones a los mismos, le manifiesto que esta inquietud quedó resuelta en la respuesta a la consulta relacionada con valorizaciones, radicada con el No. Radicado CGN N° 20182300019541 dirigido a su Despacho.

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación:

Concepto No. 20182000024371 del 20-04-2018

20182000021591 del 02-04-2018

20182000062591 del 03-12-2018

5.44 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS FISCALES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

5.45 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS DE CONTROL

CONCEPTO No. 20182000017461 DEL 02-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas de orden deudoras - Deudoras de control Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Depuración de un software registrado en cuentas de orden deudoras de control.

Doctor

JOSÉ HUMBERTO BOHÓRQUEZ CÁRDENAS

Coordinador Grupo de Contabilidad

Superintendencia Nacional de Salud (SNS)

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con número 2018550000751-2, del día 21 de febrero de 2018, mediante la cual indica que en el año 2008 la entidad retiró de los activos intangibles un software desarrollado internamente, cuyo reconocimiento no había cumplido con lo establecido en el capítulo VI Procedimiento Contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, adoptado mediante Resolución N° 356 de 2007 y sus modificaciones.

El consultante indica que una vez presentado el informe se procedió a retirar de los activos intangibles el software, cuyo saldo pendiente de amortizar fue de \$185.541.168, el cual se

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2029

Compilación a 31 de diciembre de 2018

dio de baja contra patrimonio. Posteriormente, se llevó el software a cuentas de orden por su costo histórico, es decir, por valor de \$997.356.098.

En la comunicación se indica lo siguiente: “Se consultó con el Grupo de Talento Humano y la Oficina de Tecnología de la Información, sobre el software en mención, con el fin de determinar desde el punto de vista técnico, las condiciones técnicas y características del mismo a efectos de determinar la viabilidad de la depuración de los registros contables, quienes informan que el software no está en uso, puesto que se trató de un desarrollo interno que se retiró desde el 2008, no fue elaborado bajo estándares de desarrollo de aplicaciones, ni bajo cumplimientos de lineamientos de seguridad de la información que hoy tiene como política de ingeniería de la Entidad. Igualmente, indicaron que repotenciar dicha aplicación para su eventual uso en la actualidad implicaría un esfuerzo tecnológico en actualización, adquirir software adicional para poderla usar y en todo caso la Entidad quedaría con un aplicativo totalmente obsoleto, lo que para nada se compadece más aun teniendo hoy una solución de última generación en uso, que suple las necesidades actuales y por la que la entidad ha hecho una inversión.”

El consultante menciona que tras lo señalado anteriormente el registro contable fue presentado al Comité de Sostenibilidad Contable, donde se recomendó depurar la cuenta de orden por el valor registrado (\$997.356.098), existiendo una duda relacionada con la posibilidad de depurar únicamente el valor que había quedado pendiente de amortizar (\$185.541.168), más aún cuando en su momento se aplicó la norma contable de amortización deduciendo su valor.

Por lo anterior, el consultante formula las siguientes inquietudes: ¿La Entidad debe hacer la depuración por el valor total registrado en la cuenta de orden o lo deberá hacer por el valor que quedó pendiente de amortizar, el cual se llevó al patrimonio cuando se retiró el activo? De ser la segunda opción, ¿cuál debe ser el procedimiento que debe aplicar para retirar el saldo pendiente en la cuenta de orden y que se encontraba amortizado?

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

CONSIDERACIONES

1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente:

El Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable adoptado mediante la Resolución N° 357 de 2008 y sus modificaciones, en el numeral 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad, del numeral 3. Procedimientos de control interno contable, establece lo siguiente:

“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.” (Subrayado fuera del texto).

El párrafo 422, del numeral 10. Estructura y descripciones de las clases, del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) describe la clase 8. Cuentas de orden deudoras, en los siguientes términos: “Cuentas representativas de hechos o circunstancias de las cuales pueden generarse derechos, que afecten la estructura financiera de la entidad contable pública. Incluye cuentas de control para las operaciones realizadas con terceros que por su naturaleza no inciden en la situación financiera de la entidad contable pública, las utilizadas para control interno de activos, de futuros hechos económicos y con propósito de revelación, así como las necesarias para conciliar las diferencias entre los registros contables de los activos, costos y gastos, y la información tributaria. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito” (Subrayado fuera del texto).

2. Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución N° 193 de 2016, en el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible, del numeral 3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable, del numeral 3. Gestión del riesgo contable, establece lo siguiente: “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. Así mismo, 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 del texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe el grupo 83-DEUDORAS DE CONTROL, así: “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 del texto)

CONCLUSIONES

Si de conformidad con lo expuesto anteriormente la Entidad determine que la probabilidad de que fluya un potencial de servicios o beneficios económicos futuros del software es nula y por lo tanto, no seguirá disponiendo de éste para su control administrativo, podrá efectuar la depuración de la cuenta de orden deudora de control por el valor total registrado, aplicando lo dispuesto en el Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno adoptado mediante la Resolución N° 357 de 2008 y sus modificaciones, si se efectúa sobre la información contable a 31 de diciembre de 2017, o de acuerdo a lo dispuesto en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución N° 193 de 2016, con aplicación del nuevo Marco Normativo, a partir del 1° de enero de 2018.

CONCEPTO No. 20182000035561 DEL 24-07-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas de orden deudoras - Deudoras de control
	SUBTEMAS	Valor por el cual debe registrarse en cuentas de orden los bienes retirados del servicio por encontrarse en condiciones de inservibilidad, totalmente depreciados y no se espera obtener un potencial de servicios económicos futuros

Doctora
TALMA ELVIRA FURNIELES CALVAN
Subdirectora Administrativa y Financiera

Comisión Reguladora de Agua Potable y Saneamiento Básico
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el 2018550002667-2 de junio 26 de 2018, en la cual manifiesta “que la entidad adelantó un proceso de baja de bienes de la cuenta propiedad, planta y equipo, los cuales presentaban las siguientes características:

1. Bienes totalmente depreciados.
2. Bienes que no se encontraban en condiciones de uso e inservibles
3. Bienes de los cuales la Comisión no espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.”

Describe la cuenta 8315 BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y consulta:

“¿Cuál es el valor por el cual se deben registrar en la cuenta 8315 los bienes retirados, si el valor de los mismos es cero por encontrarse totalmente depreciados”

CONSIDERACIONES

8315- ACTIVOS RETIRADOS

Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles. Así mismo registra 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 contable pública requieran ser controlados.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891506-Activos Retirados

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de realización de los bienes.
- 2- El valor de recuperación de los derechos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de disposición de los bienes.
- 2- El valor de recuperación de los derechos.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Las cuentas de orden de control tienen, entre otros aspectos, el propósito de ejercer control administrativo sobre bienes y derechos. En particular, la cuenta 8315 ACTIVOS RETIRADOS, debe controlar aquellos bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles, o por estar totalmente depreciados, agotados o amortizados, que a criterio de la entidad contable pública requieran ser controlados, hasta definir su destinación.

Por tanto si la entidad decide llevar un control de estos bienes debe definir cuál es el valor que puede recuperar por la disposición de dichos bienes si a ello hay lugar, y este valor será por el cual los registrará en cuentas de orden.

CONCEPTO No. 20182000044251 DEL 31-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas de Orden - Deudoras de Control
	SUBTEMAS	Depuración de cartera en aplicación del Decreto N° 445 de 2017

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° 2018550003305-2 del 10 de agosto de 2018, mediante la cual solicita concepto sobre la viabilidad para que Colpensiones como Empresa Industrial y Comercial del Estado, administrada como entidad financiera de carácter especial, vinculada al Ministerio de Trabajo y clasificada como entidad de Gobierno por la CGN, puede en aplicación del Decreto 445 de 2017 retirar de los Estados Financieros los registros por concepto de cartera de Imposible recaudo (deuda patronal desde enero de 1967 a diciembre de 1994), teniendo en cuenta que estos se encuentran en la actualidad en Cuentas de Orden.

Al respecto la entidad señala,

“Por su parte, el Decreto 2013 del 28 de septiembre del 2012 en sus artículos 12 y 13, establece la transferencia de los bienes de los fondos de invalidez, vejez y muerte, así como un inventario físico, jurídico y contable detallando los activos, pasivos, cuentas de orden y contingencias del ISS hoy liquidado a Colpensiones.

De acuerdo con lo anterior Colpensiones recibió del ISS hoy Liquidado, a 28 de septiembre de 2012, los saldos de las cuentas de los activos, pasivos, patrimonio, cuentas de Orden y Cuentas Contingentes, entre los cuales se encontraba el saldo de la cuenta debido cobrar que corresponde a los aportes patronales que se recaudaban mediante el sistema de facturación, el cual consistía en generar una cuenta de cobro al aportante conforme a las novedades que éste reportaba al ISS, la cual incluía valores desagregados por negocios o seguros: Pensión (IVM), Salud, Riesgos profesionales y Fondo de Solidaridad Pensional.

Por la dificultad que representaba el recaudo de este tipo de cotizaciones y acogiendo el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación número SCI-2000 con radicado 200410-63583, el ISS hoy Liquidado tenía registrado en sus estados financieros a 28 de septiembre de 2012, los saldos del debido cobrar en cuentas de orden. Actualmente en Colpensiones bajo NICSP estas partidas se encuentran registradas en la cuenta 8390-Otras Cuentas Deudoras de Control por valor de \$95.516 millones en consideración a que existe probabilidad de alguna recuperación.”

Además, la entidad describe las acciones llevadas a cabo sobre la calidad de la información existente entre 1967 y 1994.

CONSIDERACIONES

El Decreto 445 de 2017, “Por el cual se adiciona el Título 6 a la Parte 5 del Libro 2 del Decreto 1068 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público y se reglamenta el parágrafo 4° del artículo 163 de la Ley 1753 de 2015, sobre depuración definitiva de la cartera de imposible recaudo de las entidades públicas del orden nacional”, señala

“ARTICULO 1°. La Parte 5 del Libro 2 del Decreto 1068 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, tendrá un nuevo Título 6, con el siguiente texto:

TITULO 6

DEPURACIÓN DE CARTERA DE IMPOSIBLE RECAUDO EN LAS ENTIDADES PÚBLICAS DEL ORDEN NACIONAL.

ARTICULO 2.5.6.1. Objeto. El presente Decreto reglamenta la forma en la que las entidades públicas del orden nacional, podrán depurar la cartera a su favor cuando sea de imposible recaudo, con el propósito de que sus estados financieros revelen en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial.

ARTICULO 2.5.6.2. Ámbito de Aplicación. El presente Decreto aplica a las entidades públicas del orden nacional, con excepción de las entidades financieras de carácter estatal, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las entidades en liquidación.”

El CGC aplicable a las entidades de Gobierno, adoptado mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la clase 8-CUENTAS DE ORDEN como, “En esta denominación, se incluyen los grupos que representan los hechos o circunstancias de los cuales pueden generarse derechos a favor de la entidad. Incluye cuentas para el registro de activos contingentes, cuentas de orden deudoras fiscales y cuentas de orden deudoras de control, así como para el registro de las correspondientes contrapartidas. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito.” (Subrayado fuera de texto)

Mediante el concepto N° 20172000030791 expedido el 14 de junio de 2017, la CGN preceptuó:

“Es pertinente precisar que la Resolución 357 de 2008 emanada de la Contaduría General de la Nación y el Decreto 445 de 2017 tienen alcances diferentes, dado que este último solo versa sobre la depuración definitiva de la cartera de imposible recaudo de las entidades públicas del orden nacional, en tanto que el Numeral 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad de la Resolución mencionada versa sobre la depuración de las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables de todas las entidades contables públicas. Como consecuencia de ello, para la aplicación de estas normas deberán tenerse en cuenta los siguientes lineamientos:

Las entidades públicas del orden nacional deberán atenerse a lo preceptuado en el Decreto 445 de 2017, en lo relacionado con la depuración de la cartera, en cuanto estén contempladas en su ámbito de aplicación. Para los efectos de la depuración de los demás cifras y datos contenidos en sus Estados contables, deberán acogerse a lo estipulado en la Resolución 357 de 2008 o la Resolución 193 de 2016, según corresponda a su vigencia.

Las entidades públicas del orden nacional deberán constituir el Comité de cartera preceptuado en el Decreto 445 de 2017, el cual deberá sesionar en forma independiente del Comité de sostenibilidad contable, dentro de los parámetros establecidos en esa norma.

Las entidades contables públicas diferentes a las contempladas en el ámbito de aplicación del Decreto 445 de 2017, deberán continuar aplicando la Resolución 357 de 2008 o 193 de 2016, según les corresponda, para los efectos de la depuración contable, incluyendo lo relacionado con la cartera.

De otra parte, es pertinente precisar que la Resolución 193 de 2016, emanada de la Contaduría General de la Nación mediante la cual se incorporó en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, en relación con los elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable de las entidades, éstas aplicarán herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel. Herramientas que pueden ser de diversa índole como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, implementación de políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo señalado en la Parte 5 del Libro 2 del Decreto 1068 de 2015 adicionada en el Título 6 por el Decreto 445 de 2017, en su Artículo 2.5.6.2., las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, como es el caso de Colpensiones, se encuentran expresamente excluidas de aplicar este Decreto; razón por la cual esta entidad, para efectos de cualquier proceso de depuración contable, deberá a temperarse a lo preceptuado en los numerales 3.2.2 Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera y 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible del anexo a la Resolución 193 de 2016, expedida por la CGN.

Ahora bien, bajo el contexto planteado en su consulta, es pertinente indicar que cuando una entidad presenta el saldo de la cartera en cuentas de orden de control, este pudo haberse originado por dos circunstancias; en primer término, porque se realizó el proceso de depuración mediante el cual cancelaron el derecho que presentaba en el activo contra la provisión de cartera que con anterioridad debió haberse constituido y en tal caso el proceso al cual se refiere el Decreto 445 de 2017 ya estaría realizado. Y en segundo lugar, porque la entidad en liquidación venía presentando un saldo de cartera en cuentas de orden

a la espera de su depuración y de igual manera fue incorporado a la contabilidad de Colpensiones.

Por otra parte, la entidad debe definir las condiciones y características que justifican el registro en cuentas de orden, de cuentas por cobrar que han sido objeto de depuración contable, así como el procedimiento para su eliminación, en cuanto cesen tales condiciones.

5.46 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS POR CONTRA (CR)

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación:

Concepto No. 20182000002781 del 09-02-2018

20182000013931 del 27-02-2018

5.47 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -PASIVOS CONTINGENTES

CONCEPTO No. 20182000059961 DEL 02-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Pasivos contingentes. Provisiones.
	SUBTEMAS	Viabilidad de que las entidades públicas del orden territorial, tanto del sector central como descentralizado, puedan tomar como referente la metodología elaborada por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado mediante Resolución No. 353 del 1 de noviembre de 2016.

Doctor
JORGE PADILLA SUNDHEIN
Secretario Jurídico del Distrito
Alcaldía Distrital de Barranquilla
Barranquilla, Atlántico

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004023-2, el día 09 de octubre de 2018, en la cual consulta lo siguiente:

“(…) La Agencia de Defensa Jurídica del Estado expidió la Circular No. 0023 del 11 de diciembre de 2015, a través de la cual estableció una metodología de reconocido valor técnico que puede ser utilizada para calcular la provisión contable o pasivo contingente para las entidades públicas del orden nacional, respecto de los procesos judiciales, conciliaciones extrajudiciales y trámites arbitrales a su cargo.

Sin embargo, con posterioridad mediante Circular No. 09 del 17 de noviembre de 2016, derogó la Circular No. 0023 del 11 de diciembre de 2015, como quiera que por la implementación y convergencia a las normas NIIF, la metodología inicialmente adoptada había perdido vigencia.

En la parte considerativa de esta última Circular, la Agencia estableció que la Contaduría General de la Nación, había conceptualizado lo siguiente:

“De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que para efectos de reconocer el pasivo estimado por demandas interpuestas en contra de una entidad pública, de acuerdo con la normatividad precitada y los elementos de control interno relacionados con la documentación de las políticas, procedimientos y funciones, el reconocimiento de cuentas valuativas, la actualización de valores y la conciliación de información, es la misma entidad quien de acuerdo con la naturaleza, condiciones y demás elementos de la demanda, deberá establecer cuál es el método de reconocido valor técnico que debe utilizar para establecer la provisión para contingencias, de tal manera que este le permita garantizar que la información financiera, económica, social y ambiental relacionada con los procesos judiciales que cursan en su contra, contenga las características cualitativas de la información contable pública de Confiabilidad, definidas en el Régimen de Contabilidad Pública.”

Por lo anterior, en la Circular No. 09 del 17 de noviembre de 2016, la Agencia dispuso:

“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 2016 la cual se ajusta al nuevo marco normativo señalado por la Contaduría.”

En esta medida, la Agencia publicó la Resolución No. 353 del 1º de noviembre de 2016, “Por la cual se adopta una metodología de reconocido valor técnico para el cálculo de la provisión

contable de los procesos judiciales, conciliaciones extrajudiciales y trámites arbitrales en contra de la entidad”, aplicable a los procesos judiciales contra la referida Agencia.

Dicha metodología ha sido aplicada por varias entidades del orden nacional. Sin embargo, no existen lineamientos específicos aplicables a las entidades del orden territorial, razón por la cual formulamos las siguientes inquietudes.

a. ¿Para las entidades públicas del orden territorial también es aplicable la conclusión citada por la Agencia de Defensa Jurídica en su Circular No. 09 del 17 de noviembre de 2016, según la cual cada entidad debe elaborar, de acuerdo a su naturaleza, un método de reconocido valor técnico para establecer la provisión contable para contingencias judiciales?

b. ¿Qué lineamientos y referentes técnicos deben aplicar las entidades públicas del orden territorial (tanto del sector central como descentralizado), en el marco del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), para elaborar el método de reconocido valor técnico que debe utilizar para establecer la provisión para contingencias?

c. ¿Las entidades públicas del orden territorial (tanto del sector central como descentralizado), pueden tomar como referente la metodología elaborada por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado mediante Resolución No. 353 del 1 de noviembre de 2016, “Por la cual se adopta una metodología de reconocido valor técnico para el cálculo de la provisión contable de los procesos judiciales, conciliaciones extrajudiciales y trámites arbitrales en contra de la entidad?

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

CONSIDERACIONES

En las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, se establece en su Capítulo II numeral 6, lo siguiente con respecto a las provisiones:

“6. PROVISIONES

6.1 Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas

en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

2. 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.

3. En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considerará que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.

4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.

5. Las provisiones pueden tener origen en obligaciones legales o en obligaciones implícitas. Una obligación legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal, mientras que una obligación implícita es aquella que asume 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.

(...)

6.2. Medición inicial

17. 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.

18. 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.” (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, en el numeral 2 del Capítulo III de dichas Normas, se señala lo siguiente con respecto a los pasivos contingentes:

“2. PASIVOS CONTINGENTES

2.1. Reconocimiento

1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada solo si llegan a ocurrir o si no llegan a ocurrir uno o más sucesos futuros inciertos que no estén enteramente bajo el control de la entidad. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.

2. Los pasivos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la salida de recursos sea probable y que se obtenga una medición fiable de la obligación, se procederá al reconocimiento del pasivo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.”

En El numeral 2 del Capítulo IV PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, LAUDOS ARBITRALES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS, contenido en los Procedimientos Contables del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo de la 533 de 2015 y sus modificaciones, se estipula:

“2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES

2.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

Con la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la entidad, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

En caso de que existan múltiples entidades demandadas frente a un mismo proceso, cada entidad evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, en la parte que estime le corresponda.

Lo anterior, con independencia de la probabilidad de pérdida de todo el proceso y de que se espere el reembolso parcial o total por parte de un tercero.

2.2. Obligación remota

Cuando la entidad establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la entidad.

La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable para determinar si la obligación continúa siendo remota, o pasa a ser posible o probable, caso en el cual se aplicará lo dispuesto en el numeral 2.3 o 2.4, según corresponda.

2.3. Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del proceso es menor que la probabilidad de no pérdida, la entidad revelará la obligación como un pasivo contingente.

Adicionalmente, en la medida en que pueda hacerse una medición del pasivo contingente, este se registrará debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS. Para tal efecto, la medición corresponderá a la mejor estimación del valor que la entidad podría llegar a pagar al culminar el proceso.

Dicha medición se revisará cuando exista nueva información acerca del proceso o, como mínimo, al final del periodo contable.

Para establecer el valor a registrar en las cuentas de orden contingentes, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

(...)

2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente.

Para establecer el valor de la provisión, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología. (...) (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la Resolución 484 de 2017, resuelve:

“ARTÍCULO 1º. Modificar 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, las cuales quedarán tal y como se describen textualmente en el anexo que hace parte integral de la presente Resolución”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

a. ¿Para las entidades públicas del orden territorial también es aplicable la conclusión citada por la Agencia de Defensa Jurídica en su Circular No. 09 del 17 de noviembre de 2016, según la cual cada entidad debe elaborar, de acuerdo a su naturaleza, un método de reconocido valor técnico para establecer la provisión contable para contingencias judiciales?

Para las entidades públicas del orden territorial también es aplicable dicha conclusión, en atención a que cada entidad debe elaborar, de acuerdo a su naturaleza, una metodología para el cálculo de la provisión contable de los procesos judiciales, conciliaciones extrajudiciales y trámites arbitrales en contra de la respectiva entidad, que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, teniendo en cuenta que la información suministrada para la preparación de la información financiera debe permitir que ésta última cumpla con las características cualitativas de relevancia, representación fiel y verificabilidad.

b. ¿Qué lineamientos y referentes técnicos deben aplicar las entidades públicas del orden territorial (tanto del sector central como descentralizado), en el marco del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), para elaborar el método de reconocido valor técnico que debe utilizar para establecer la provisión para contingencias?

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 haciendo alusión a los lineamientos y referentes técnicos que se deben aplicar para ese efecto.

c. ¿Las entidades públicas del orden territorial (tanto del sector central como descentralizado), pueden tomar como referente la metodología elaborada por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado mediante Resolución No. 353 del 1 de noviembre de 2016, “Por la cual se adopta una metodología de reconocido valor técnico para el cálculo de la provisión contable de los procesos judiciales, conciliaciones extrajudiciales y trámites arbitrales en contra de la entidad?

Las entidades públicas del orden territorial para el cálculo de la provisión contable de los procesos judiciales, conciliaciones extrajudiciales y laudos arbitrales, de cara a los casos específicos que le atañen, podrán utilizar la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado cuando consideren que esta metodología se ajusta a las condiciones del proceso.

CONCEPTO No. 20182000062681 DEL 03-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos. Provisión litigios y demandas Créditos judiciales
	SUBTEMAS	Medición para el registro de los procesos judiciales en las diferentes etapas de la probabilidad de riesgo, aplicación del Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo.

Doctora

SANDRA FORERO CASTILLO

Subdirectora Financiera

Unidad de Gestión Pensional y Protección Parafiscal - UGPP

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550004607-2 del 14 de noviembre de 2018, mediante la cual consulta en relación con la valoración de los procesos judiciales en contra de la Unidad, con base en la metodología emitida por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado en el sistema eKOGUI, lo siguiente:

“1. El artículo 2.2.3.4.1.1 del Decreto 1069 de 2015 establece que “El Sistema único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado -eKOGUI es la fuente oficial de información sobre la actividad litigiosa del Estado”.

En esa medida hemos entendido que la información del Sistema eKOGUI, es la fuente oficial para los registros contables derivados de la actividad litigiosa del Estado lo que nos motivó a modificar nuestra metodología adoptando la utilizada por la ANDJE en el Sistema. ¿Es correcta esta apreciación o podemos apartarnos de la información que reporta dicho Sistema?

Lo anterior por cuanto la plantilla suministrada por la ANDJE arroja los resultados del cálculo de la provisión contable e indica cómo se registra la provisión contable, o la cuenta de orden o si no se registra.

Además que la ANDJE está trabajando con la Contraloría General de la República para suministrarle la información del Formato F9 - Relación de procesos judiciales del Sistema de Rendición Electrónica de la Cuenta e Informes -SIRECI lo que implica que la información que se reporte sea concordante con la información contable

2. ¿Cómo y con cuál valor se reconocen los procesos de defensa judicial pasiva en la información contable mientras el apoderado judicial realiza el estudio del proceso para la contestación de la demanda, el cual le permite contar con los elementos de juicio necesarios para calificar los criterios que derivan en la calificación del riesgo como resultado de la valoración?

Lo anterior, teniendo en cuenta que la Unidad se entera de la demanda con la notificación de la misma y solo hasta que el apoderado estudia el caso y realiza la contestación de la demanda está en capacidad de realizar la calificación del riesgo de pérdida del proceso lo que permite establecer cuáles procesos son objeto de Provisión contable y reconocimiento en los estados financieros de la Unidad, cuáles hacen parte de los Pasivos contingentes y cuáles no son objeto de reconocimiento contable dependiendo de la clasificación de la obligación como Probable, Posible y Remota.

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas Versión 2015-05 para Entidades de gobierno actualizado al 23-07-2018 publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación en la dinámica crédito de la Cuenta 9120 - LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS señala que se acredita con: “1- El valor estimado de las pretensiones económicas”.

En esa medida nos surge la inquietud de si debemos revelar como Pasivos contingentes todos los procesos iniciados en contra de la entidad por el valor de la pretensión económica hasta tanto sean valorados y determinada la clasificación de la obligación o esperamos a que el apoderado realice la valoración y registro en el Sistema eKOGUI.

Es de anotar, que la Unidad no cuenta con un aplicativo para el efecto sino que utiliza la hoja excel suministrada por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado para obtener la información que se incluye en el Sistema eKOGUI, la cual puede ser consultada en la dirección web: <https://www.ekogui.gov.col/Pages/provisioncontable.aspx>

3. El numeral 5 del artículo 2.2.3.4.1.10 del Decreto 1069 de 2015 establece como función de los apoderados frente al Sistema único de Gestión e Información Litigiosa del Estado. eKOGUI, la de

(...) Incorporar el valor de la provisión contable de los procesos a su cargo, con una periodicidad no superior a seis (6) meses, así como cada vez que se profiera una sentencia judicial sobre el mismo de conformidad con la metodología que se defina para tal fin (...)”.

En esa medida, en el Sistema eKOGUI ya está habilitada la función para que cuando los apoderados realizan la inclusión del proceso y la calificación de los diferentes riesgos del proceso, el Sistema establezca la probabilidad de pérdida del proceso es ALTA, MEDIA, BAJA O REMOTA. Para la aplicación de la Resolución 116 de 2017 hemos entendido que las probabilidades MEDIA y BAJA son obligaciones Posibles y se revelan como CUENTAS DE ORDEN en forma concordante con la información que refleja el Sistema eKOGUI. (...)

Y si el proceso culmina con fallo en contra, estando valorado con probabilidad de pérdida MEDIA, BAJA O REMOTA, dado que los fallos son en abstracto, es decir, no están cuantificados, deben ser valorados nuevamente para su inclusión en la Provisión contable?

4. Para la medición inicial, la Norma para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de las Provisiones y la Resolución 116 de 2017 establecen que se medirán inicialmente por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. En esa medida, la Unidad reconoce la Provisión de los litigios y demandas por defensa pasiva pensional y la no misional de la Unidad por el “VALOR PRESENTE CONTINGENCIA” que indica el Sistema eKOGUI y que coincide con el campo “VALOR A REGISTRAR EN EKOGUI”. ¿Es correcta esta apreciación?

5. Para la medición posterior, atendiendo la Norma para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de las Provisiones y la Resolución 116 de 2017 establecen que las provisiones se revisarán como mínimo al final del período contable o cuando se tenga evidencia de que el valor ha cambiado sustancialmente, la Unidad ha establecido como Política la aplicación de la metodología de valoración semestralmente, atendiendo la normatividad eKOGUI y cuando exista un fallo en contra para los procesos que se encuentran clasificados como Obligación Posible o Remota.

Para este efecto, se toma nuevamente el ‘VALOR PRESENTE CONTINGENCIA’ arrojado por el Sistema eKOGUI y se realizan los registros contables que correspondan.

La Norma para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de las Provisiones y la Resolución 116 de 2017 también establece que cuando el valor de la provisión se calcule como el valor presente de la obligación, el valor de ésta se aumentará como mínimo al final del período contable para reflejar el valor del dinero en el tiempo.

Para este efecto, nuestra Política ha establecido tomar el campo parametrizado del Sistema eKOGUI denominado “PRETENSION AJUSTADA A HOY”, que en forma diaria es alimentado por el Sistema con el Factor de indexación y la tasa de descuento como se muestra en la

imagen y con dicho valor efectuar el reconocimiento contable que se derive del mismo. ¿Es correcta esta apreciación? (...)

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

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual para las entidades de Gobierno que aplican la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece los conceptos que se deben observar en la preparación y presentación de información financiera de propósito general, y define los criterios para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros, señalando en relación con los pasivos:

“6.2.2. Reconocimiento de pasivos Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Resolución N° 116 de 2017, “Por la cual se incorpora, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo” señala:

“2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES

2.1 Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

Con la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la entidad, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

En caso de que existan múltiples entidades demandadas frente a un mismo proceso, cada entidad evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, en la parte que estime le corresponda. Lo anterior, con independencia de la probabilidad de pérdida de todo el proceso y de que se espere el reembolso parcial o total por parte de un tercero. (...)

2.2 Obligación remota

Cuando la entidad establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la entidad.

La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable para determinar si la obligación continúa siendo remota, o pasa a ser posible o probable, caso en el cual se aplicará lo dispuesto en el numeral 2.3 o 2.4, según corresponda.

2.3 Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del proceso es menor que la probabilidad de no pérdida, la entidad revelará la obligación como un pasivo contingente.

Adicionalmente, en la medida en que pueda hacerse una medición del pasivo contingente, este se registrará debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS. Para tal efecto, la medición corresponderá a la mejor estimación del valor que la entidad podría llegar a pagar al culminar el proceso. Dicha medición se revisará cuando exista nueva información acerca del proceso o, como mínimo, al final del periodo contable.

Para establecer el valor a registrar en las cuentas de orden contingentes, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable para determinar si la obligación continúa siendo posible, o pasa a ser remota o probable, caso en el cual se aplicará lo dispuesto en el numeral 2.2 o 2.4, respectivamente, previa reversión de los saldos registrados en cuentas de orden.

2.4 Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para

cancelar la obligación presente. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente.

Para establecer el valor de la provisión, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Las provisiones se revisarán cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible (...)

La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable, para determinar si la obligación continúa siendo probable, o pasa a ser posible o remota. (...)

2.5 Sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la entidad verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Si el valor liquidado es igual al valor de la provisión reconocida, se registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta 246002-Sentencias o en la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

b) Si el valor liquidado es mayor al valor reconocido como provisión, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia se registrará en la subcuenta 589012-Sentencias o en la subcuenta 589013-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

c) Si el valor liquidado es menor que el valor de la provisión reconocida, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS si el gasto relacionado con la provisión se registró en el mismo período contable. De lo contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Pregunta 1. En el entendido que la información del Sistema eKOGUI, es la fuente oficial para los registros contables derivados de la actividad litigiosa del Estado lo que nos motivó a modificar nuestra metodología adoptando la utilizada por la ANDJE en el Sistema. ¿Es correcta esta apreciación o podemos apartarnos de la información que reporta dicho Sistema?

El numeral 2.1. del Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, señala que, al evaluar la pérdida de un proceso, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología. En consecuencia, es facultad de la entidad definir en las políticas contables la metodología a utilizar para la medición de las contingencias y pasivos por concepto de procesos judiciales en contra.

Pregunta 2. ¿Cómo y con cuál valor se reconocen los procesos de defensa judicial pasiva en la información contable mientras el apoderado judicial realiza el estudio del proceso para la contestación de la demanda, el cual le permite contar con los elementos de juicio necesarios para calificar los criterios que derivan en la calificación del riesgo como resultado de la valoración? (...). Los pasivos contingentes de los procesos iniciados en contra de la entidad deben revelarse por el valor de la pretensión económica hasta tanto sean valorados y determinada la clasificación de la obligación o esperamos a que el apoderado realice la valoración y registro en el Sistema eKOGUI.

Según lo dispuesto en el Marco conceptual, un pasivo es objeto de reconocimiento, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente, de manera que la entidad establecerá si el valor de las pretensiones económicas de la demanda cumple con la condición de fiabilidad necesaria para su registro o si es necesario, para incorporar el proceso judicial a la contabilidad, contar con la valoración realizada por el apoderado judicial para determinar la probabilidad de pérdida del proceso y la consiguiente clasificación como remota, posible o probable, según lo indicado en el procedimiento ya mencionado.

Ahora bien, si la Entidad encuentra elementos que le permiten identificar que posiblemente prospere la demanda, podrá efectuar el registro en cuentas de orden, por el importe de las pretensiones del demandante, incluso antes de que se disponga de los estudios por parte de quien deba efectuar la valoración técnica del asunto en cuestión, momento en el cual deberá procederse a efectuar los ajustes que puedan requerirse. En caso contrario, deberá esperarse al resultado de la valoración técnica.

Al respecto, es preciso advertir que la Entidad debe adoptar las medidas tendientes a que la valoración se efectúe con la celeridad necesaria para garantizar el oportuno reconocimiento de los hechos económicos y el cumplimiento de los principios de devengo y período contable.

Pregunta 3. Si el proceso culmina con fallo en contra, estando valorado con probabilidad de pérdida MEDIA, BAJA O REMOTA, dado que los fallos son en abstracto, es decir, no están cuantificados, deben ser valorados nuevamente para su inclusión en la Provisión contable?

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales dispone que de acuerdo con la evaluación de la probabilidad de pérdida del proceso puede generarse una obligación remota, posible o probable, la cual para su incorporación a la contabilidad debe contar con una medición fiable.

Posteriormente, si al revisar el nivel de riesgo éste se mantiene o modifica puede dar lugar a variar el valor registrado, lo anterior hasta cuando se produzca la sentencia definitiva.

Por lo tanto, en el caso de las sentencias en abstracto, la provisión deberá ajustarse en la medida en que sea posible efectuar nuevas valoraciones, hasta tanto se obtenga el valor real con la liquidación definitiva.

Pregunta 4. Para la medición inicial, la Norma para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de las Provisiones y la Resolución 116 de 2017 establecen que se medirán inicialmente por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. En esa medida, la Unidad reconoce la Provisión de los litigios y demandas por defensa pasiva pensional y la no misional de la Unidad por el “VALOR PRESENTE CONTINGENCIA” que indica el Sistema eKOGUI y que coincide con el campo “VALOR A REGISTRAR EN EKOUI”. ¿Es correcta esta apreciación?

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales señala en cada clasificación que “Para establecer el valor de la provisión, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.”, por tanto, la entidad es quien define la política a utilizar para el cálculo de las provisiones por este concepto y excede la competencia de la CGN emitir concepto sobre las metodologías señaladas por otras entidades.

Pregunta 5. Para la medición posterior, atendiendo la Norma para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de las Provisiones y la Resolución 116 de 2017 en donde se establecen que las provisiones se revisarán como mínimo al final del período contable o cuando se tenga evidencia de que el valor ha cambiado sustancialmente, la Unidad ha establecido como Política la aplicación de la metodología de valoración semestralmente, atendiendo la normatividad eKOGUI y cuando exista un fallo en contra para los procesos que se encuentran clasificados como Obligación Posible o Remota.

Para este efecto, nuestra Política ha establecido tomar el campo parametrizado del Sistema eKOGUI denominado “PRETENSIÓN AJUSTADA A HOY”, que en forma diaria es alimentado por el Sistema con el Factor de indexación y la tasa de descuento como se muestra en la imagen y con dicho valor efectuar el reconocimiento contable que se derive del mismo. ¿Es correcta esta apreciación?

La CGN no es la Entidad que ha determinado la definición y alcance los distintos elementos y campos que conforman el Sistema eKOGUI, razón por la cual no se absuelve su inquietud en los términos perentorios de su pregunta.

Sin embargo, es pertinente precisar que la norma y el procedimiento contable expedido por la CGN pretenden que los registros contables se efectúen en función de los valores estimados que la metodología arroja como posibles importes a desembolsar, antes que el valor de las pretensiones de los demandantes.

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación:

Concepto No. 20182000003951 del 15-02-2018

20182300020231 del 02-04-2018

20182000021591 del 02-04-2018

20182000026131 del 02-05-2018

20182000026181 del 03-05-2018

20182000046481 del 13-09-2018

20182000062581 del 03-12-2018

20182000065841 del 17-12-2018

20182000076561 del 26-12-2018

20182000076671 del 28-12-2018

20182000076911 del 28-12-2018

5.48 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS FISCALES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

5.49 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS DE CONTROL

CONCEPTO No. 20182000025051 DEL 23-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras de control
	SUBTEMAS	Registro contable de los contratos celebrados en cuentas de orden, de acuerdo al plan de mejoramiento con la Contraloría.

Doctora

ANA JUDITH QUINTERO RODRÍGUEZ

Dirección Distrital de Contabilidad
 Secretaría Distrital de Hacienda
 Bogotá - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001265-2, del 15 de marzo de 2018, en la cual manifiesta lo siguiente:

“La entidad suscribió el plan de mejoramiento con la Contraloría, en el cual quedo como actividad registrar los contratos celebrados en cuentas de orden, se cuenta con algún concepto que permita revaluar este registro y/o con la determinación de saldos iniciales eliminarlo”

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

CONSIDERACIONES

En el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015, modificada por la Resolución N° 468 de 2016, se contempla dentro de la cuenta 9390 OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, la subcuenta 939011 *Contratos pendientes de ejecución*,

La descripción del Grupo 93 ACREEDORAS DE CONTROL establece: “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 obligaciones”.

Por otra parte, la Secretaría Distrital de Hacienda envió por medio de correo electrónico el 17 de abril de 2018, el tipo de contratos que realiza la entidad, informando que se trata de los contratos celebrados por la prestación de servicios, honorarios, compraventa, obra, interadministrativos y de consultoría directa.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Para efectos del control administrativo que requiera, la Entidad puede registrar los contratos de los cuales se deriven obligaciones, mediante un débito en la subcuenta 939011

Contratos pendientes de ejecución, de la cuenta 9390 OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, y un crédito la subcuenta 991590 Otras cuentas acreedoras de control por el contra, de la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

En esta subcuenta puede registrarse en los saldos iniciales correspondientes a la implementación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los contratos a que se refiere el párrafo anterior.

CONCEPTO No. 20182000031451 DE FECHA 12-06-2018 QUE MODIFICÓ EL CONCEPTO No. 20142000034571 del 16 -12- 2014.

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas de Orden Acreedoras de Control Recursos a favor de terceros Transferencias por cobrar
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los recursos recibidos del Gobierno Nacional por Colpensiones para atender al pago de los títulos relacionados con el subsidio otorgado a los vinculados al Fondo BEPS, así como de los destinados a cubrir los gastos de administración de este mismo Fondo.

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° 2018550002496-2 del 12 de junio de 2018, mediante la cual solicita la evaluación de los conceptos N° 20162000040131 del 12 de diciembre de 2016 y 20142000034571 del 16 de diciembre de 2014, específicamente para el registro de las siguientes operaciones:

1. Registro de la emisión y valoración de los títulos BEPS
2. Registro de las transferencias efectuadas por la Nación en el Fondo BEPS y en la Administradora

3. Registro de los gastos de funcionamiento en el Fondo BEPS y en la Administradora
4. Reconocimiento en el Fondo BEPS del valor del incentivo periódico del 20%

De otra parte, de las transferencias efectuadas por el Ministerio del Trabajo para Gastos de funcionamiento del Programa BEPS se presentan excedentes que deben ser reintegrados, por lo que solicita indicación del registro correspondiente.

Esta solicitud se presenta en razón a que de acuerdo con las normas que rigen el funcionamiento del Fondo BEPS, este tiene una contabilidad independiente de la administradora Colpensiones en donde se registran y ejecutan los recursos para atender a los gastos de funcionamiento de dicho Fondo, los cuales son entregados por el Gobierno Nacional a través del Ministerio del Trabajo. Así mismo, la administradora recibe los recursos para el pago del capital e intereses de los títulos emitidos por el valor del incentivo a favor de los vinculados y que el Gobierno Nacional entrega a Colpensiones para su redención.

CONSIDERACIONES

El Acto legislativo 01 de 2005 que adicionó el artículo 48 de la Constitución Política, la Ley 1328 de 2009 en el artículo 87 reglamentado por el Decreto 604 de 2013 y la Ley 1753 de 2015 en el artículo 79, son las normas que regulan la creación y funcionamiento de los Beneficios Económicos periódicos para las personas de escasos recursos que hayan realizado aportes o ahorros periódicos o esporádicos por el medio o mecanismo de ahorro determinados por el Gobierno Nacional y que administra Colpensiones a través del Fondo BEPS.

Punto1. Registro de la emisión y valoración de los títulos BEPS

El Marco Normativo para las entidades de Gobierno incorporado al RCP por la Resolución 484 de 2017 para el reconocimiento de los Ingresos sin contraprestación en el párrafo 4 señala: “Los recursos que reciba la entidad a favor de terceros no se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, sino como pasivos.”

Por su parte el Catálogo General de Cuentas-CGC, adoptado mediante la Resolución 620 de 2015 para las entidades de Gobierno, describe las Cuentas de Orden acreedoras de control como, “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 las obligaciones.”

Así mismo, el CGC describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, como:

“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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del pago efectuado a la entidad pública, entidad privada o persona natural.
- 2- El valor de la aplicación del recaudo al concepto que corresponda.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos que son de propiedad de terceros sobre los cuales la entidad tiene el derecho de cobro o de retención.
- 2- El valor de los recaudos en las cuentas de la entidad que no hayan sido aplicados al concepto correspondiente.” (Subrayado fuera de texto)

Punto 2 Registro de las transferencias efectuadas por la Nación en el Fondo BEPS y en la Administradora

Punto 3 Registro de los gastos de funcionamiento en el Fondo BEPS y en la Administradora

La Norma de Ingresos contenida en el Anexo de la Resolución 484 de 2017, numeral 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN, señala:

“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. (...)
3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad,

beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...)

1.3. 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. (...)
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. (...)
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.

1.3.2. Medición

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar en relación con el reconocimiento de los títulos emitidos por Colpensiones para atender al subsidio del vinculado, que reiteramos lo señalado en el concepto N° 20162000040131 así:

Punto 1 Registro de la emisión y valoración de los títulos BEPS

Cuando el beneficiario cumpla las condiciones que lo hacen acreedor al pago del incentivo, se genera para el Gobierno Nacional el gasto público social y la obligación de pago a tres años, que estará representada en el título que emite Colpensiones a favor de la aseguradora para que ésta proceda al pago de la pensión del ahorrador, pero como no es la entidad que dispondrá de recursos propios para su cancelación, los títulos emitidos serán controlados en cuentas de orden por Colpensiones acreditando la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y

debitando la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA.

Es del caso señalar que el mayor o menor valor del título por su valoración igualmente modificará el valor del título controlado en cuentas de orden hasta su redención.

Con los recursos girados por el Gobierno Nacional para el pago del incentivo, Colpensiones cancela las cuentas de orden antes referidas y reconoce los recursos recibidos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, que será cancelada con el giro a la aseguradora al momento de redimir el título entregado por Colpensiones.

Puntos 2 y 3

Registro de las transferencias efectuadas por la Nación en el Fondo BEPS y en la Administradora; y registro de los gastos de funcionamiento en el Fondo BEPS y en la Administradora

Cuando se trata de los recursos para el pago del incentivo, Colpensiones reconocerá los recursos recibidos por la Nación conforme a lo indicado en el punto 1.

Por los recursos recibidos de la Nación, Ministerio del Trabajo, para los gastos de funcionamiento del Fondo BEPS, serán reconocidos como una Transferencia, ingreso que se reconocerá en el resultado del período cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación por concepto de la transferencia.

En relación con el asunto se había expedido el concepto N° 20142000034571 de diciembre de 2014 el cual, analizados los aspectos de operatividad implementados por Colpensiones para mantener de manera independiente los registros relacionados con las cuentas individuales de los vinculados, de los gastos que genera la administración del Fondo BEPS, el reconocimiento en la administradora de las transferencias para gastos de funcionamiento del Fondo BEPS, se efectuará de la siguiente manera:

- a. Reconocimiento de la transferencia del Gobierno Nacional para el pago de los gastos de administración del Fondo BEPS. En la contabilidad de Colpensiones deberá causarse el ingreso por la transferencia, reconociendo un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR con crédito a la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

- b. Recepción de los recursos. Colpensiones debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.
- c. Devengo y pago de los gastos de administración del Fondo BEPS. Colpensiones registrará un débito en la cuenta y subcuenta que corresponda del Grupo 51-GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN con crédito a la subcuenta que corresponda de las cuentas de pasivo relacionadas con el gasto, las cuales serán canceladas al realizar el pago a los terceros respectivos.

Es pertinente señalar que Colpensiones suministrará la información del valor del incentivo a pagar al Ministerio del Trabajo, quien reconocerá un gasto público social-subsidios, registro que no está comprendido en el informe de operaciones recíprocas.

Por su parte, el valor destinado a gastos de administración se reconocerá como un gasto por Transferencias que será recíproco con el valor reconocido como Ingresos por Transferencias en Colpensiones.

Como consecuencia de lo anterior, no se generan registros por estos conceptos en el Fondo BEPS.

Punto 4. Reconocimiento en el Fondo BEPS del valor del incentivo periódico del 20%

Además del control a los títulos que representan el incentivo, con anterioridad a su emisión y durante el tiempo en que el vinculado realiza el ahorro para hacerse acreedor al incentivo, Colpensiones llevará el control, en cuentas de orden, del valor a pagar por incentivo sobre cada cuenta individual.

Ahora, respecto de la devolución de excedentes por transferencias recibidas, el reconocimiento será:

- a) Por las transferencias recibidas en el período, debita la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.
- b) Si corresponden a transferencias recibidas en períodos anteriores, debita la subcuenta 542390 Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

c) Cuando la devolución es por concepto de intereses sobre los recursos del Tesoro Nacional, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito a la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, la cual se cancela al girar los intereses.

Mediante este pronunciamiento se modifica el concepto emitido mediante el radicado N° 20142000034571 del 16 de diciembre de 2014.

CONCEPTO No. 20182000052131 DEL 10-10-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas de Gobierno
	TEMAS	Cuentas de Orden acreedoras de control Gastos diversos
	SUBTEMAS	Reconocimiento activo recibido en préstamo.

Doctor

ARMANDO A. PINEDA GÓMEZ

Contador

Municipio de Icononzo

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550003864-2 del 26 de septiembre de 2018, mediante la cual manifiesta que el Municipio de Icononzo celebró un convenio con el Ministerio de Defensa-Ejército Nacional, en donde se aúnan esfuerzos administrativos para instalar un puente metálico modular semipermanente de ocho tramos para la vereda Cuba. El puente es recibido en calidad de préstamo por un año con posibilidad de renovar el comodato. El Ministerio le asignó un costo fiscal de \$714.263.396,40, por su parte el Municipio aportó recursos para obras de adaptación del lugar por valor de \$220.000.000.

Pregunta: ¿Cómo contabiliza e incorpora este bien o únicamente debe realizar una revelación en los estados financieros?

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

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual para las entidades de Gobierno contenido en el Anexo de la Resolución 533 de 2015, en el numeral 6.1., en relación con los elementos de los estados financieros señala:

“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.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

El Marco conceptual para las entidades de Gobierno define las características de los elementos de los estados financieros señalando para los activos, que son recursos controlados por la entidad que le otorgan derechos, entre otros como, ceder el uso para que un tercero preste un servicio y definir el uso que ese tercero debe darle al bien. Además, si al entregar el bien transfiere sustancialmente los riesgos y beneficios asociados al activo dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

Según lo expuesto, al aunar esfuerzos se entiende que existe interés mutuo, caso en el cual se presume que la entidad titular mantiene el control del activo, el bien es entregado en calidad de préstamo por un periodo de tiempo corto y los riesgos y beneficios no se han transferido en forma sustancial, el Ministerio de Defensa mantiene el bien en su contabilidad aplicando en lo que le compete la Norma de Propiedades, planta y equipo. Por su parte el Municipio, informará y revelará el hecho en Notas a los Estados Financieros.

En relación con los recursos utilizados en la adecuación del espacio para la instalación del puente, la entidad territorial afectará por su valor el estado de resultados, como un gasto en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20182000072311 DEL 20-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno.
	TEMAS	Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras de Control

SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los activos remanentes en la liquidación del Fondo Nacional del Ganado.
-----------------	--

Doctora
 HILDA GIOVANNA RODRÍGUEZ GUERRERO
 Coordinadora Grupo de Contabilidad
 Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2018550004037-2, el día 9 de octubre de 2018, mediante la cual solicita concepto frente a la dinámica y códigos contables para el reconocimiento de los bienes asignados al Ministerio de Agricultura, de acuerdo al fallo de la Superintendencia de Sociedades, correspondiente a los recursos de la “Cuota Parafiscal de Fomento del Ganado y Lechero”, la cual se lleva en la cuenta especial Fondo Nacional del Ganado.

Estos activos corresponden a:

Concepto	Valor \$
Efectivo	82.211.066,39
Inversiones	78.094.044.534,29
Bienes adjudicados	317.214.479,28
Cuentas por cobrar	12.138.437.198,21
Bienes muebles	289.572,00
Bienes muebles (contrato de comodato)	841.015.038,00
Total	91.473.211.888,17

En atención a que el artículo 9º de la Ley 89 de 1993 señala “Los activos que se adquieran con los recursos del Fondo, deberán incorporarse a una cuenta especial del mismo. En cada operación deberá quedar establecido que el bien adquirido hace parte del Fondo, de manera que, en caso de que éste se liquide, todos los bienes, incluyendo los dineros del Fondo que se encuentren en cajas o en bancos, una vez cancelados los pasivos, queden a disposición del Gobierno Nacional.” (Subrayado fuera del texto), se solicitó al Ministerio aclarar:

- ¿Dichos bienes deben ser destinados de forma exclusiva a atender los criterios establecidos en la Ley 89 de 1993, o el Ministerio cuenta con las facultades para disponer de estos?
- En caso de que estos bienes deban atender exclusivamente a los criterios de la Ley 89 de 1993, ¿El Ministerio los administrará directamente o celebrará un contrato de encargo fiduciario o fiducia mercantil, con una entidad fiduciaria para la administración de los mismos?

Al respecto, en respuesta a la primera pregunta, el Ministerio señaló que el Decreto 2193 del 26 de diciembre de 2017 en su artículo 2.10.6.5 Entrega y destinación de los bienes remanentes de los Fondos de Fomento Agropecuario “El Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural solo podrá utilizar los bienes remanentes recibidos para destinarlos a actividades relacionadas con el cumplimiento de los objetivos de protección y fomento previstos en el objeto y funciones del fondo liquidado, con forme a la ley que lo haya creado, en concordancia con lo previsto en el artículo 31 de la Ley 101 de 1993.”

En este sentido, para la segunda pregunta, la entidad respondió que “El Ministerio designará el nuevo administrador empleando los mecanismos legales que le permitan garantizar que dicho Administrador cuente con el lleno de los requisitos establecidos en el proceso licitatorio y necesario para desempeñarse como administrador de la cuenta especial asociada”.

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

CONSIDERACIONES

Con la Ley 89 de 1993, por la cual se establece la Cuota de Fomento Ganadero y Lechero y se crea el Fondo Nacional del Ganado, señala:

“ARTÍCULO 2o. CUOTA DE FOMENTO GANADERO Y LECHERO. Establécese la cuota de fomento ganadero y lechero como contribución de carácter parafiscal, la cual será equivalente al 0.5% sobre el precio del litro de leche vendida por el productor y al 50% de un salario diario mínimo legal vigente por cabeza de ganado al momento del sacrificio. (...)”

ARTÍCULO 3o. FONDO NACIONAL DEL GANADO. Créase el Fondo Nacional del Ganado, para el manejo de los recursos provenientes del recaudo de la Cuota de Fomento Ganadero y Lechero, el cual se ceñirá a los lineamientos de políticas del Ministerio de Agricultura para el desarrollo del sector pecuario.

El producto de las Cuotas de Fomento se llevará a una cuenta especial bajo el nombre de Fondo Nacional del Ganado, con destino exclusivo al cumplimiento de los objetivos previstos en la presente Ley.

ARTÍCULO 4o. OBJETIVOS. Los recursos del Fondo Nacional del Ganado, se utilizarán preferencialmente en:

- 1.- La comercialización de carne y leche destinada a los estratos sociales de medianos y bajos ingresos.
- 2.- El apoyo a la exportación de ganado, carne y leche.
- 3.- Cofinanciar la inversión en infraestructura física y social complementaria en las zonas productoras.
- 4.- La investigación científica y tecnológica y la capacitación en el sector pecuario.
- 5.- La asistencia técnica, la transferencia de tecnología y la capacitación para incrementar la productividad en la industria ganadera.
- 6.- La promoción de cooperativas cuyo objeto sea beneficiar a los productores y consumidores.
- 7.- La financiación de programas y proyectos de fomento ganadero desarrollado por los fondos ganaderos con interés de fomento.
- 8.- Efectuar aporte de capital en empresas de interés colectivo dedicadas a la producción, comercialización e industrialización de insumos y productos del sector pecuario.
- 9.- La organización de industrias con sistemas eficientes de comercialización que permitan en ciertos casos subsidiar los precios de la carne y de la leche, alimentos concentrados, subproductos de la carne y de la leche, para los consumidores de bajos ingresos.
- 10.- Los demás programas que, previa aprobación de la Junta Directiva del Fondo, procuren el fomento de la ganadería nacional y la regulación de los precios de los productos.

PARÁGRAFO 1o. El Fondo deberá destinar, por lo menos un 10% de sus ingresos al fomento del consumo de leche y carne en favor de los sectores de bajos ingresos.

PARÁGRAFO 2o. Los programas de investigación se realizarán con las corporaciones mixtas que hacen parte del sistema nacional de ciencia y tecnología.

ARTÍCULO 5o. JUNTA DIRECTIVA. La Junta Directiva estará conformada así:

- 1o. El Ministro de Agricultura o su Delegado, quien la presidirá. (...)

ARTÍCULO 9o. ACTIVOS DEL FONDO. Los activos que se adquieran con los recursos del Fondo, deberán incorporarse a una cuenta especial del mismo. En cada operación deberá quedar establecido que el bien adquirido hace parte del Fondo, de manera que, en caso de

que éste se liquide, todos los bienes, incluyendo los dineros del Fondo que se encuentren en cajas o en bancos, una vez cancelados los pasivos, queden a disposición del Gobierno Nacional." (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, la Ley 101 de 1993 correspondiente a la Ley General de Desarrollo Agropecuario y Pesquero, en su capítulo V establece los elementos de las contribuciones parafiscales agropecuarias y pesqueras:

ARTÍCULO 29. NOCIÓN. Para los efectos de esta ley, son contribuciones parafiscales agropecuarias y pesqueras las que en casos y condiciones especiales, por razones de interés general, impone la ley a un subsector agropecuario o pesquero determinado para beneficio del mismo.

Los ingresos parafiscales agropecuarios y pesqueros no hacen parte del Presupuesto General de la Nación.

ARTÍCULO 30. ADMINISTRACIÓN Y RECAUDO. La administración de las contribuciones parafiscales agropecuarias y pesqueras se realizará directamente por las entidades gremiales que reúnan condiciones de representatividad nacional de una actividad agropecuaria o pesquera determinada y que hayan celebrado un contrato especial con el Gobierno Nacional, sujeto a los términos y procedimientos de la ley que haya creado las contribuciones respectivas.

Las colectividades beneficiarias de contribuciones parafiscales agropecuarias y pesqueras también podrán administrar estos recursos a través de sociedades fiduciarias, previo contrato especial con el Gobierno Nacional; este procedimiento también se aplicará en casos de declaratoria de caducidad del respectivo contrato de administración.

ARTÍCULO 31. DESTINACIÓN DE LOS RECURSOS. Los recursos que se generen por medio de contribuciones parafiscales agropecuarias y pesqueras deben ser invertidos en los subsectores agropecuario o pesquero que los suministra, con sujeción a los objetivos siguientes:

1. Investigación y transferencia de tecnología, y asesoría y asistencia técnicas.
2. Adecuación de la producción y control sanitario.
3. Organización y desarrollo de la comercialización.
4. Fomento de las exportaciones y promoción del consumo.
5. Apoyo a la regulación de la oferta y la demanda para proteger a los productores contra oscilaciones anormales de los precios y procurarles un ingreso remunerativo.

6. Programas económicos, sociales y de infraestructura para beneficio del subsector respectivo.

ARTÍCULO 32. FONDOS PARAFISCALES AGROPECUARIOS O PESQUEROS. Los recursos provenientes de contribuciones parafiscales agropecuarias y pesqueras y los patrimonios formados por éstos, constituirán Fondos especiales en las entidades administradoras, las cuales estarán obligadas a manejarlos en cuentas separadas, de modo que no se confundan con los recursos y patrimonio propios de dichas entidades.

Los ingresos de los Fondos parafiscales serán los siguientes:

1. El producto de las contribuciones parafiscales agropecuarias y pesqueras establecidas en la ley.
2. Los rendimientos por el manejo de sus recursos, incluidos los financieros.
3. Los derivados de las operaciones que se realicen con recursos de los respectivos fondos.
4. El producto de la venta o liquidación de sus activos e inversiones.
5. Los recursos de crédito.
6. Las donaciones o los aportes que reciban.

Los recursos de los Fondos parafiscales solamente podrán ser utilizados para las finalidades señaladas en la ley que establezca cada contribución.

ARTÍCULO 33. PRESUPUESTO DE LOS FONDOS PARAFISCALES AGROPECUARIOS Y PESQUEROS. La preparación, aprobación, ejecución, control, liquidación y actualización de los presupuestos generales de ingresos y gastos de los Fondos Parafiscales Agropecuarios y Pesqueros, se sujetarán a los principios y normas contenidos en la ley que establezca la respectiva contribución parafiscal y en el contrato especial celebrado para su administración.

Las entidades administradoras elaborarán presupuestos anuales de ingresos y gastos, los cuales deberán ser aprobados por sus órganos directivos previstos en las normas legales y contractuales, con el voto favorable del Ministro correspondiente o su delegado, según la ley; dicho voto favorable no implica obligaciones a cargo del Presupuesto General de la Nación por estos conceptos.” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 6.1.1. 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.”

Así mismo, el numeral 6.1.4. señala que los ingresos corresponden a “... 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.”

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución Nº 620 de 2015, señala las siguientes descripciones de cuentas:

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. (...)

9308- RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos de terceros administrados por la entidad directamente o a través de otras entidades.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos u otros activos reintegrados, o el pago de pasivos de la entidad dueña de los recursos.
- 2- El valor de las erogaciones generadas por la gestión y control de los recursos del fondo.

3- Los menores valores originados en la administración de los recursos del fondo.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos para administrar en nombre de terceros.
- 2- Los mayores valores originados en la administración de los recursos del fondo.”
(Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En el entendido de que el proceso de liquidación en cual se encuentra el Fondo Nacional del Ganado, debe atender a lo señalado en el artículo 9º de la Ley 89 de 1993, en el que se estipula que todos los bienes y dineros del fondo, una vez cancelados los pasivos, quedan a disposición del Gobierno Nacional y, que los recursos que se generan en la contribución parafiscal agropecuaria y pesquera, deben ser reinvertidos en estos subsectores, aunado al hecho de que el Ministerio espera designar a un nuevo administrador de la cuenta especial objeto de consulta, se concluye que el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural no tiene el control pleno sobre estos recursos ni se vislumbra que pueda esperar un potencial de servicios ni beneficios económicos para, ya que estos continuarán siendo para el sector ganadero del cual proviene la cuota parafiscal, razón por la cual deberá reconocer estos recursos en cuentas de orden, con un crédito en las subcuentas respectivas a la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y un débito en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Ahora bien, frente a los recursos en efectivo, el Ministerio llevará a cabo el tratamiento contable del párrafo anterior, cuando correspondan a cuentas que no se encuentren a nombre de este. Si, por el contrario, el Ministerio recibe estos recursos en cuentas propias, reconocerá el efectivo mediante un débito en la subcuenta y cuenta respectivas del grupo 11- EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, por el valor nominal recibido.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:
Concepto No. 20182000033971 del 10-07-2018

5.50 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS POR CONTRA (DB)

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación:

Concepto No. 20182000019681 del 07-03-2018

20182000046061 del 12-09-2018

20182000062581 del 03-12-2018

5.51 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS CON UNA CLASIFICACION ESPECÍFICA

CONCEPTO No. 20182000000701 DEL 18-01-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades del Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Obligatoriedad del Revisor Fiscal de firmar los estados financieros

Doctora

ROSA DELIA SERRANO PRADA

Revisora Fiscal

Corporación Autónoma Regional para la Defensa de la Meseta de Bucaramanga
Bucaramanga - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550005323-2, del 06 de diciembre de 2017, en la cual manifiesta lo siguiente:

“Dentro del Marco Conceptual para preparación y presentación de la información financiera, numeral 3.3, expedida por la Contaduría General de la Nación, como procedimiento transversal para las Entidades de Gobierno, en virtud de la aplicación de las normas NICSP, expresa que: “El estado de situación financiera, el estado de resultados o el estado del resultado integral, según corresponda, y las notas a los informes financieros y contables mensuales, deberán ser firmados por el Representante y el Contador de la entidad y, en el caso del Contador, el número de la tarjeta profesional”.

En la CDMB, por mandato Legal, Ley 99 de 1993, Artículo 25, expresa: son funciones de la Asamblea Corporativa: a. Elegir el Consejo Directivo de que tratan los literales d), y e), del

artículo 26 de la presente Ley; b. Designar el revisor fiscal o auditor interno de la Corporación; (...).”.

Los Estados Financieros elaborados por la Administración, son firmados actualmente por el Revisor Fiscal, entonces se pregunta:

A partir de la implementación de las NICSP en la CDMB, cuya obligatoriedad inicia en enero 1 de 2018 y teniendo en cuenta el Marco Conceptual para la preparación y publicación de los Estados Financieros y Contables Mensuales, numeral 3.3 dichos Estados Financieros no serán firmados por el Revisor Fiscal de las Entidades que por Ley están obligados a tener Revisor Fiscal?

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

CONSIDERACIONES

El numeral 1 Informes financieros y contables mensuales del Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales (Procedimiento Transversal), señala:

1. INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

Los informes financieros y contables mensuales que se deben preparar y publicar corresponden a: a) un estado de situación financiera; b) un estado de resultados o un estado del resultado integral, dependiendo del marco normativo que aplique para la elaboración del juego completo de estados financieros; y c) las notas a los informes financieros y contables mensuales.

Lo anterior, sin perjuicio de la información que se deba reportar a la Contaduría General de la Nación en las condiciones y plazos que establezca esta autoridad de regulación.

El estado de situación financiera constituye una representación estructurada de los bienes, derechos y obligaciones de la entidad al final de un mes específico; el estado de resultados o estado del resultado integral, según corresponda, constituye una representación del desempeño financiero que ha tenido la entidad durante un periodo determinado; y las notas a los informes financieros y contables mensuales revelan hechos económicos que no son recurrentes, que surgen durante el correspondiente mes y que tienen un efecto material en la estructura financiera de la entidad, presentando así información adicional relevante.

Los informes financieros y contables mensuales permiten a los usuarios evaluar la gestión realizada por los administradores con los recursos que se les han confiado, por tal motivo, estos informes tienen el objetivo de contribuir en el ejercicio de control social de que tratan los artículos 34 y 35 de la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes.

En ningún caso, los informes financieros y contables mensuales reemplazarán la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados financieros, regulada en los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación.

Por otra parte, el numeral 3.3 Publicación del mismo procedimiento, señala:

3.3 Publicación

El estado de situación financiera, el estado de resultados o el estado del resultado integral, según corresponda, y las notas a los informes financieros y contables mensuales, deberán ser firmados por el Representante legal y el Contador de la entidad incluyendo los datos de nombres y números de identidad y, en el caso del Contador, el número de la tarjeta profesional.

Los informes financieros y contables mensuales se publicarán, como máximo, en el transcurso del mes siguiente al mes informado, excepto los correspondientes a los meses de diciembre, enero y febrero, los cuales se publicarán, como máximo, en el transcurso de los dos meses siguientes al mes informado.

La entidad definirá las fechas de publicación de los informes financieros y contables mensuales dentro de los plazos máximos establecidos.

La publicación de los informes financieros y contables mensuales se deberá realizar de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 1712 de 2014 y los decretos que la reglamenten.

Además, el artículo 3º. Funcionarios Responsables de la Resolución 706 del 16 de diciembre de 2016, establece:

ARTÍCULO 3º. FUNCIONARIOS RESPONSABLES. El representante legal, el contador público que tenga a su cargo la contabilidad de la entidad pública y el revisor fiscal en las entidades obligadas, serán responsables por el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con los plazos y requisitos para el reporte de la información a la Contaduría General de la Nación.

La responsabilidad del Contador Público se circunscribe a las normas que al respecto establece la Ley 43 de 1990, el Decreto No. 302 de 2015 y demás normas vigentes que le apliquen.

La responsabilidad del Revisor Fiscal se circunscribe a las normas que al respecto están integradas en el Código de Comercio, la Ley 43 de 1990, la Resolución No. 137 de 2015 de la Contaduría General de la Nación, los estatutos internos de la entidad y demás normas que le asignan funciones.

El reporte del informe de evaluación del control interno contable, es responsabilidad del Representante Legal y el Jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

El artículo 207 del Código de comercio. Funciones del Revisor Fiscal, señala:

ARTÍCULO 207. FUNCIONES DEL REVISOR FISCAL. Son funciones del revisor fiscal:

- 1) Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva;
- 2) Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios;
- 3) Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados;
- 4) Velar por que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines;
- 5) Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título;
- 6) Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales;
- 7) Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente;

8) Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario, y

9) Cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

En los casos en que se disponga del cargo de Revisor Fiscal, los Estados Financieros deberán estar firmados por éstos, a efectos de dar cumplimiento de manera integral a las funciones que legalmente le han sido asignadas a éste.

CONCEPTO No. 20182000001851 DEL 02-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Incorporación de cuentas contables creadas mediante Resolución N° 107 de 2017 al Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015.

Doctor

RAMIRO SILVA FORERO
Contador Público
Alcaldía de Dolores
Dolores - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000186-2, del día 21 de diciembre de 2017, en la cual se señala:

“De acuerdo a la resolución 107 del 30 de marzo de 2017, SANEAMIENTO FISCAL CONTABLE en el artículo 355 de la ley 1819 de 2016, se modifican los catálogos generales de cuentas vigentes 2017 y 2018, en relación a esta resolución las cuentas que se incorporan al catálogo general de cuentas son:

Contaduría General de la Nación

*Régimen de
Contabilidad
Pública*

2077

Compilación a 31 de diciembre de 2018

8371 SANEAMIENTO CONTABLE
 837101 Incorporación de bienes
 837102 Incorporación de derechos
 837103 Retiro de obligaciones
 891571 Saneamiento contable artículo 355 de la ley 1819 de 2016

9368 SANEAMIENTO CONTABLE
 936801 Incorporación de obligaciones
 936802 Retiro de bienes
 936803 Retiro de derechos
 991571 Saneamiento contable artículo 355 de la ley 1819 de 2016

Pero el 31 de julio de 2017, hubo una actualización del catálogo general de cuentas de las entidades del gobierno y estas cuentas no aparecen en el plan de cuentas actualizado.

Por favor confirmarme y aclararme si debo incorporar las cuentas de la resolución 107 de 2017.”

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

CONSIDERACIONES

La Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, emitida por el Congreso de la República y “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 355:

“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 1753 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.” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, la Resolución N° 107 del 30 de marzo, emitida por la Contaduría General de la Nación, “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”, indica en los siguientes artículos:

“ARTÍCULO 3º. Crear las siguientes cuentas y subcuentas en la estructura del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

CÓDIGO	DENOMINACIÓN
8371	SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016
837101	Incorporación de bienes
837102	Incorporación de derechos
837103	Retiro de obligaciones
891571	Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016
9368	SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016
936801	Incorporación de obligaciones
936802	Retiro de bienes
936803	Retiro de derechos
991530	Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016

ARTÍCULO 4º. Incorporar, en el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las descripciones y dinámicas de las siguientes cuentas (...)

(...)

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 las disposiciones que le sean contrarias.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, la Resolución N° 238 del 23 de junio de 2017, emitida por la Contaduría General de la Nación, “Por la cual se corrige el código de dos subcuentas de los Catálogos Generales de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018, y de los procedimientos contables que utilizaron dichos códigos, para las entidades de gobierno”, considera:

“ARTÍCULO 2º. Modificar el código de las siguientes subcuentas en la estructura del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

CÓDIGO ANTERIOR	DENOMINACIÓN	NUEVO CÓDIGO
991530	Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016	991531”

Igualmente, el Catálogo General de Cuentas en su versión 2015.03, actualizado a 31 de julio de 2017, incorpora las siguientes cuentas y subcuentas:

“8371 SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2079

Compilación a 31 de diciembre de 2018

837101 Incorporación de bienes
 837102 Incorporación de derechos
 837103 Retiro de obligaciones (...)

8915 DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) (...)
 891571 Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 (...)

9368 SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016
 936801 Incorporación de obligaciones
 936802 Retiro de bienes
 936803 Retiro de derechos (...)

9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) (...)
 991531 Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 (...)"

CONCLUSIONES

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, es decir, los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas, según lo indica el artículo 286 de la Constitución Política de Colombia; en tal sentido, la Resolución N° 107 de 2017 expedida por la CGN, regula el tratamiento contable para que dichas entidades den cumplimiento al artículo 355 de la Ley 1819 de 2016.

Así las cosas, las entidades que estén dentro del alcance del artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, deberán contemplar en el Catálogo General de Cuentas, las cuentas y subcuentas creadas mediante la Resolución N° 107 de 2017, modificada parcialmente por la Resolución N° 238 de 2017 e incluidas al Catálogo General de Cuentas en su versión 2015.3.

CONCEPTO No. 20182000002391 DEL 08-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Negocios Fiduciarios
	SUBTEMAS	Normatividad aplicable a los negocios fiduciarios a cargo de FIDUAGRARIA, en desarrollo de lo dispuesto por la Contaduría General de la Nación CGN en la Resolución No 598 de 2014 y la

	Circular Externa 030 de 2017 expedida por la Superintendencia Financiera de Colombia.
--	---

Doctor
DENNIS FABIÁN BEJARÁNO R.
Vicepresidente Financiero y Administrativo
Fiduagraria SA.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20185500000222, del 18 de enero de 2018, donde solicita un pronunciamiento sobre los marcos normativas aplicables a los negocios fiduciarios, en virtud de lo dispuesto en la Resolución No 598 de 2014.

Relaciona en la consulta los negocios fiduciarios administrados por Fiduagraria SA, los cuales tienen código institucional para el reporte de información a la CGN, todos ellos aplicando lo previsto en las normas contables aplicables a negocios fiduciarios de la Superintendencia Financiera de Colombia, y al mismo tiempo al Régimen de Contabilidad Pública precedente, los cuales se encuentran en proceso de liquidación.

Una vez expone los antecedentes normativos, sintetiza la consulta en los siguientes términos:

“Teniendo en cuenta que por la naturaleza de los negocios fiduciarios, la preparación de su información financiera no se encuentra en el ámbito de aplicación de la Resoluciones 598 de 2014, 533 de 2015 y 037 de 2017 de la Contaduría General de la Nación, ni tampoco en las disposiciones para preparadores de información de los Grupos 1, 2 y 3 de que trata el Decreto 2420 de 2015, ni contractualmente fue establecida la obligación de aplicar alguno de los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación, entendemos que los negocios fiduciarios citados anteriormente, solo deben dar cumplimiento a lo dispuesto por la Superintendencia Financiera de Colombia en su Circular Externa No. 030 de 2017.

De acuerdo con los antecedentes mencionados en la presente comunicación, solicitamos aclarar con respecto a la convergencia de la regulación contable pública hacia normas internacionales de información financiera NIIF y NICSP, cuál debe ser el proceder de la información contable de los negocios fiduciarias administradas por Fiduagraria SA., teniendo en cuenta la naturaleza de las recursos administrados, la naturaleza jurídica a

través del cual se administra (vehículo fiduciario) y la reciente expedición de la norma que el gobierno nacional dispuso para los fideicomisos que no se encuentran incluidos en las Resoluciones expedidas por la Contaduría General de la Nación, y que en la actualidad cuentan con código institucional para el reporte de información financiera a través del Sistema Consolidador de Hacienda - CHIP. (...)”

CONSIDERACIONES

Tanto en el Marco conceptual para entidades de Gobierno incorporado en el anexo a la Resolución 533 de 2015, como en el Marco conceptual para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público incorporado en el anexo a la Resolución 414 de 2014, una de las características cualitativas que debe observar la información financiera es la de Representación fiel, la cual se plantea en el sentido de que para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos y que esa representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

De igual modo, en los dos marcos normativos uno de los principios de contabilidad que deben observar las entidades en la preparación de los estados financieros de propósito general es el de Uniformidad, el cual se define en los siguientes términos:

“Uniformidad: los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación, se mantienen en el tiempo y se aplican a los elementos de los estados financieros que tienen las mismas características, en tanto no cambien los supuestos que motivaron su elección. Si se justifica un cambio en la aplicación de tales criterios para mejorar la relevancia y la representación fiel, la entidad debe revelar los impactos de dichos cambios, de acuerdo con lo establecido en las Normas”.

De otra parte, el artículo 2° de la Resolución 598 de 2014, expedida por la CGN, indica: “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 lo expuesto en las consideraciones, se concluye lo siguiente:

1. Para garantizar la uniformidad de políticas de la información financiera del patrimonio autónomo con la del fideicomitente, se debe tener en cuenta que la información financiera debe ser útil y representar fielmente los hechos económicos, lo cual se alcanza con una descripción del hecho que sea completa, neutral, y libre de error significativo. Por ello, el fideicomitente, que conserva el control del recurso entregado en fiducia mercantil y que debe incorporar a su sistema contable los hechos económicos ocurridos en la administración de dicho recurso, debe hacerlo con base en políticas contables que sean uniformes con las propias.

Ahora bien, el responsable de elaborar la información financiera con base en las políticas del fideicomitente dependerá de lo pactado contractualmente, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 2º de la Resolución 598 de 2014; es decir, que los negocios fiduciarios citados en la consulta que no establezcan contractualmente la aplicación de alguno de los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación, adelantarán el proceso contable a nivel de documento fuente y prepararán la información financiera para fines de supervisión, en los términos que para el efecto establezca la Superintendencia Financiera de Colombia.

No obstante lo anterior, para efectos del reporte a través del Sistema CHIP en la categoría información contable, en caso que la información contable entregada por la fiduciaria se elabore con base en políticas contables diferentes, los saldos deberán homologarse de acuerdo con las políticas contables del fideicomitente.

2. Los patrimonios Autónomos que administren recursos o bienes con vocación de liquidación, cuando la información se prepare a nivel de documento fuente de conformidad con lo establecido por la Superintendencia financiera, la misma deberá homologarse atendiendo lo dispuesto en el marco normativo para entidades en liquidación, fusión y escisión, emitido mediante la Resolución No.611 de 2017.

3. Cuando se trate de patrimonios autónomos a los que se les asignó un código institucional para reportar directamente a la Contaduría General de la Nación a través de la plataforma CHIP en la categoría información contable, el responsable de elaborar la información financiera debe cumplir con tal obligación en las condiciones y plazos que haya establecido la regulación contable pública.

Por último se le informa que la CGN adelanta un proceso de actualización de los procedimientos de contabilidad pública, con el objeto de emitir las guías y procedimientos transversales correspondientes para adecuarlos a los nuevos marcos de regulación contable expedidos en desarrollo del proceso de convergencia a estándares internacionales de contabilidad, lo cual incluye lo concerniente a los negocios fiduciarios. Una vez se expidan

oficialmente, se oficializará si se mantiene la exigencia del reporte a través del CHIP para los negocios fiduciarios a los que se refiere su consulta.

CONCEPTO No. 20182000002741 DEL 09-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bienes adquiridos con recursos de gastos reservados.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bienes adquiridos con recursos de gastos reservados.

Doctor

LUIS ALEJANDRO RODRIGUEZ AGUILAR

Director de Gestión Institucional

Dirección Nacional de Inteligencia (DNI)

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20185500000972, del día 15 de enero de 2018, mediante la cual solicita lo siguiente:

“La Dirección Nacional de Inteligencia es un departamento administrativo creado mediante el Decreto 4179 del 3 de noviembre de 2011, que tiene por objeto desarrollar actividades de Inteligencia Estratégica y Contrainteligencia de Estado en el ámbito Nacional e Internacional, desde una perspectiva civil, orientada al cumplimiento de los fines esenciales del Estado con fundamento en el respeto de la dignidad humana.

En el desarrollo de su misión, la Entidad maneja coberturas, las cuales por su labor deben adquirir activos fijos, lo cual se realiza con recursos de Gastos Reservados. Para el control de estos recursos la Dirección Nacional de Inteligencia maneja registros contables

independientes los cuales se encuentran incorporados en su totalidad en la contabilidad General de la Entidad.

Al respecto, la Dirección Nacional de Inteligencia tiene la siguiente inquietud relacionada con el registro contable de la Propiedad, Planta y Equipo de Gastos Reservados en la contabilidad de la Entidad:

- Se deben registrar estos bienes en el momento de su adquisición dentro de los activos fijos de la entidad, o se deben registrar en la cuenta 5 Gastos Reservados?

Lo anterior, con el fin de tener claridad en el registro de los bienes de Propiedad Planta y Equipo adquiridos con recursos de Gastos Reservados.”

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

CONSIDERACIONES

1. Consideraciones generales:

El inciso 1º del Artículo 1º de la Ley 1097 de 2006 define los gastos reservados en los siguientes términos: “Los gastos reservados son aquellos que se realizan para la financiación de actividades de inteligencia, contrainteligencia, investigación criminal, protección de testigos e informantes.”

El inciso 4º del citado artículo establece que “Los gastos reservados podrán realizarse dentro y fuera del país y se ejecutarán a través del presupuesto de funcionamiento o inversión. Se distinguen por su carácter de secreto y porque su programación, control y justificación son especializados.” (Subrayado fuera del texto)

El numeral 7 del artículo 4º del Decreto 1837 de 2007, al referirse sobre el procedimiento especial de contratación con cargo al rubro de gastos reservados, señala que “Cuando el contrato establecido en el numeral anterior sea de adquisición de bienes devolutivos, al cabo del cumplimiento de la misión, la entidad adquiriente deberá incorporarlos a sus inventarios, siempre y cuando sean recuperables.

2. Régimen de Contabilidad Pública Precedente:

El numeral 7 del Plan General de Contabilidad Pública define las características cualitativas de la información contable pública, así:

“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. (...)

107. RELEVANCIA. La información contable pública es relevante si proporciona la base necesaria, suficiente y con la calidad demandada, para que los usuarios dispongan oportunamente de ella, conforme a sus objetivos y necesidades. Esto significa incluir la declaración explícita y adicional de la información necesaria para conducir a los distintos usuarios a juicios y decisiones razonadas sobre las actividades y situación de las entidades contables públicas, reveladas por medio de los estados, informes y reportes contables. En la información contable pública, por su condición de bien público, la relevancia procura un equilibrio entre niveles de oportunidad, materialidad y universalidad. (...)

111. COMPRENSIBILIDAD. La información contable pública es comprensible si permite a los usuarios interesados formarse un juicio objetivo sobre su contenido. Para el efecto se presume que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades y resultados de la entidad contable pública objeto de su interés, así como de la regulación contable que le aplica. En este sentido, la información contable pública es comprensible si es racional y consistente. (...)” (Subrayado fuera del texto)

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 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. ...” (Subrayado fuera del texto)

La CGN expidió el concepto con número de radicado 113988, del día 16 de junio de 2008, dirigido al extinto Departamento Administrativo de Seguridad - DAS, mediante el cual se concluyó que “...no es necesario realizar registros contables adicionales para el reconocimiento de los bienes adquiridos en desarrollo de las operaciones de inteligencia, contrainteligencia, investigación criminal y protección de testigos e informantes, que tienen el carácter legal de reservados, toda vez que el reconocimiento debe ser en la subcuenta que corresponda, de las cuentas del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, bien sea al momento de su adquisición o con la legalización que realice la unidad que tiene a cargo la operación.”

3. Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El Marco Conceptual define como características fundamentales de la información contable la relevancia y la representación fiel, esta última definida en el numeral 4.1.2 donde establece que “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. (...)”

Ahora bien, dentro de los principios de la contabilidad pública se destacan el devengo y la esencia sobre la forma, los cuales son definidos en el numeral 5 del Marco Conceptual, así:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando 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.”

El numeral 6.1.1 del Marco Conceptual define Activo 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. (...)

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.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

Régimen de Contabilidad Pública Precedente

De conformidad con el principio de devengo o causación y las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, los bienes adquiridos en desarrollo de las operaciones de inteligencia, contrainteligencia, investigación criminal y protección de testigos e informantes, adquiridos con recursos de gastos reservados se reconocerán como activos, siempre y cuando cumplan los criterios definidos en las normas técnicas relativas a los activos, registrándolos en la clasificación que corresponda de acuerdo a su naturaleza, dentro del contexto establecido en el inciso 4 del artículo 1° de la Ley 1097 de 2006.

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

De conformidad con los principios de devengo y esencia sobre forma, y la característica fundamental de representación fiel, los bienes adquiridos en desarrollo de las operaciones de inteligencia, contrainteligencia, investigación criminal y protección de testigos e informantes, adquiridos con recursos de gastos reservados se reconocerán como activos, siempre y cuando cumplan los criterios de reconocimiento contenidos en el Marco Conceptual, registrándolos en la clasificación que corresponda de acuerdo a su naturaleza, dentro del contexto establecido en el inciso 4 del artículo 1° de la Ley 1097 de 2006.

CONCEPTO No. 20182000002791 DEL 09-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicación del Instructivo 002 de 2015, para la eliminación del saldo acumulado por concepto de las valorizaciones de las propiedades, planta y equipo, reconocida bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente con abono al Patrimonio - Superávit por valorizaciones.

Doctora

MARTHA ADIELA JARAMILLO PEÑA

Coordinadora G.I.T de Contabilidad

Instituto de Educación Técnica Profesional de Roldanillo, Valle-INTEP

Roldanillo-Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20185500000122, del 03 de enero de 2018, en la que solicita concepto sobre el procedimiento contable requerido por la CGN en el literal c) numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015, donde se ordena la eliminación de las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones. Igualmente, pide una explicación del impacto que se genera en el patrimonio de la entidad al retirar \$4.448.202.033, suma que corresponde al saldo patrimonial acumulado la cuenta Superávit por Valorizaciones.

CONSIDERACIONES

El numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo del Instructivo 002 de 2015 para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, establece:

“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. (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, el citado Instructivo 002 de 2015, en el literal d) del numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo del para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno.

“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 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 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". (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

A diciembre 31 de 2017 la entidad revelará y presentará la información contable sobre sus propiedades, planta y equipo, siguiendo lo establecido en el Régimen de Contabilidad

Pública precedente, es decir, incluyendo las valorizaciones previamente reconocidas.

El 1º de enero de 2018, fecha de transición al nuevo marco normativo para entidades de gobierno, la entidad debe acreditar la cuenta 1999 Valorizaciones por el valor acumulado en esa cuenta a diciembre 31 de 2017 y debitar el patrimonio en la cuenta Superávit por valorización.

El registro señalado en el párrafo anterior traerá como consecuencia la reducción del patrimonio de la entidad por valor de \$4.448.202.033, suma que corresponde al saldo patrimonial acumulado la cuenta Superávit por Valorizaciones, según se indica en su solicitud.

Si mantienen las condiciones económicas que dieron lugar al reconocimiento de valorizaciones en periodos anteriores a la fecha de transición al nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno, el efecto de la reducción patrimonial generado al efectuar el registro contable antes señalado debe compensarse al incorporar el costo atribuido para cada elemento que conforman las propiedades, planta y equipo, de conformidad con lo dispuesto en el literal d) del numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo, del Instructivo N° 002 de 2015.

Para determinar el costo inicial de sus propiedades, planta y equipo, la entidad podrá utilizar una de las siguientes alternativas:

- i. 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.
- 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.

Ahora bien, si se mantiene o se incrementa el valor los elementos que conforman las propiedades, planta y equipo de la entidad, revelado bajo el Régimen de contabilidad Pública precedente, la diferencia entre el costo histórico reconocido a diciembre 31 de 2017 y el costo inicial atribuido para esos elementos en el momento de la transición, medidos como se indicó anteriormente, debe incrementar el patrimonio de la entidad, lo cual se

debe registrar con abono en la cuenta patrimonial denominada: Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

CONCEPTO No. 20182000004031 DEL 16-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Depuración de cartera de difícil recaudo por concepto de impuesto de industria y comercio

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Depuración de cartera de difícil recaudo por concepto de impuesto de industria y comercio

Doctor
LUIS ARNULFO ROMAN VELEZ
Alcaldía Municipal Parque Principal
Tarazá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20185500004722 del 8 de febrero de 2018, en la cual consulta lo siguiente:

“En la cuenta 131008 Se tiene un valor causado de \$4.784.856.419 como cartera de difícil recaudo en impuesto de industria y comercio, valores estos que corresponde a cuentas por cobrar de más de 5 años, para efectos contables que nos recomendarían al respecto.”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

La Ley 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.

Por su parte, desde la perspectiva de la normatividad contable pública el numeral 3.1 del Procedimiento de control interno contable incorporados mediante la Resolución N 357 de 2008 y sus modificaciones y el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable incorporado mediante la Resolución N 193 de 2016 y sus modificaciones, establecen que las actividades administrativas dirigidas a la depuración de la información contable se deben realizar de forma permanente y sostenible para garantizar que los saldos presentados en la contabilidad reflejen razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental de las entidades.

Además, el artículo 5º de la Resolución 107 de 2017, señala:

“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.

1. IDENTIFICACIÓN DE LOS BIENES, DERECHOS U OBLIGACIONES OBJETO DE DEPURACIÓN

Las entidades territoriales adelantarán las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de los periodos contables 2016 y 2017, a fin de garantizar que la información financiera que se presente en sus primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir, aquellos que se presenten con corte al 31 de diciembre de 2018, cumplan con las características cualitativas fundamentales de la información financiera (Relevancia y Representación fiel) de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos u obligaciones, y, mediante la incorporación y retiro de las partidas a que haya lugar, evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad territorial;
- b) derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

- d) derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad territorial;
- 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;
- f) valores que no estén incorporados en la información financiera y representen derechos o bienes para la entidad territorial; (Subrayado fuera de texto)

Obligaciones

- g) obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- h) obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro por parte de terceros;
- i) obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación; y
- j) valores que no estén incorporados en la información financiera y representen obligaciones para la entidad territorial.

2. REGISTRO DE LA DEPURACIÓN CONTABLE

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las situaciones descritas en el numeral anterior, la entidad territorial adelantará las acciones correspondientes para el respectivo reconocimiento o baja en cuentas de bienes, derechos u obligaciones, para lo cual efectuará los siguientes registros, dependiendo del periodo contable en el que se realice la depuración contable:

2.1 Depuración contable durante el 2017 sobre la información financiera del 2016

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2017 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2016 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

- a) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que incorporar bienes, derechos u obligaciones, estos se registrarán en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación, afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. Para tal efecto, la entidad territorial aplicará los criterios de reconocimiento y medición establecidos en Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007.

b) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial debe dar de baja bienes, derechos u obligaciones, estos se retirarán, por su valor en libros, disminuyendo la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación y demás conceptos asociados, y afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

c) Adicionalmente, la entidad territorial registrará el valor de los bienes o derechos incorporados, así como el valor de las obligaciones que se retiren, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Por su parte, se registrará el valor de los bienes o derechos que se retiren, así como el valor de las obligaciones que se incorporen, con un débito en la subcuenta 991530-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016.

A partir del 1 de enero de 2018, rige la Resolución 193 de 2016, mediante la cual se expide el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, en la cual se desarrolla el numeral 3.2.6 Actualización permanente y continuada. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, para depurar la cartera de difícil recaudo en impuesto de Industria y comercio, la entidad debe tener en cuenta los numerales 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad y 3.7. Soportes documentales, de la Resolución 357 de 2008 de la CGN, hasta el 31 de diciembre de 2017 y el numeral 3.2.6 Actualización permanente y continuada de la Resolución 193 de 2016, en consonancia con la Resolución N° 107 del 30 de marzo de 2017, todo ello en cumplimiento del artículo 355 de la ley 1819 del 29 de diciembre de 2016.

CONCEPTO No. 20182000004561 DEL 19-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de ingresos y gastos de vigencias anteriores.

Doctor

JAIRO HERNANDO CARDONA AGUIRRE
 Coordinador Grupo de Contabilidad
 Instituto Colombiano de Bienestar Familiar
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550005498-2, del día 21 de diciembre de 2017, en la cual indica que teniendo en cuenta que las cuentas asociadas a Ingresos y Gastos de vigencias anteriores (4815 y 5815) del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) precedente, no continúan para la implementación del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y que pese a que el ICBF ha realizado un esfuerzo muy representativo ante el alto volumen de operaciones en sus vigencias para reflejar la realidad económica de la organización, podrían presentarse temas de reconocimiento o reversión de registros asociados a ingresos y gastos sucedidos en periodos anteriores al cual se cursa, debido a algunas situaciones que vienen de muchos años atrás por la interoperabilidad con otras entidades, y sobre el particular mencionó los siguientes casos:

“Sobre legalización de algunos convenios de “Gerencia Integral de Proyectos” como los que actualmente el ICBF tiene con FONADE de vigencias anteriores, pero que aún no se han podido legalizar por temas contractuales y que tendrán sus procesos de legalización recurrir a la vigencia siguiente, eventos que generaran la necesidad de reconocer algunos gastos asociados a la vigencia 2017 y anteriores, como pueden ser cuotas de gerencia, gastos legales, gastos propios de la ejecución entre otros, que solo se podrán identificar con la respectiva acta de liquidación y aceptación del ICBF por quienes ejecutaron estos convenios y no antes; para este caso, ¿Cuál será la cuenta a afectar para el reconocimiento contable de dichos gastos asociados a las Construcciones en Curso que apenas se estén liquidando en el transcurso normal de la operación a partir del 01-01-2018 y que no pudieron ser reconocidos en su momento?

Para el caso de los ingresos de vigencias anteriores que se reciban durante la operación normal de la vigencia 2018 y que estén asociados a reconocimientos no causados antes del 01-01-2018, ¿Qué cuenta contable se deberá afectar?

Adicional, la operación normal de los procesos para la legalización y posterior reconocimiento tanto de ingresos como de gastos, la realidad es que se estarán legalizando con efecto contable a partir del 01-01-2018, conceptos asociados a vigencias anteriores en procesos con FONADE, FINDETER, Presidencia de la República, Superintendencia de Notariado y Registro, Recuperaciones de Recursos con Operadores Misionales del ICBF,

convenios con Entes Territoriales y muchas otras situaciones que son propias de las actuaciones interinstitucionales ajustadas a la Misionalidad del ICBF, y que no se dejarían de presentar por el hecho de la implementación de las NICSP. (...)

Esto implicaría entonces, que la afectación de Ingresos y Gastos en el curso normal de la operación bajo NICSP a partir del 01-01-2018, asociados a vigencias anteriores, ¿Se deberán reconocer con afectación al patrimonio en las subcuentas de la cuenta 3109 - Resultado de Ejercicios Anteriores?, o por el contrario, si se deben reconocer como efectos del Ingreso o Gastos propio de la vigencia en curso bajo NICSP, ¿Cuál o cuáles serían las características aplicables para reconocer el respectivo registro contable a partir del 01-01-2018?”

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

CONSIDERACIONES

En las conclusiones del Concepto N° 20172000000211 del 05 de enero de 2017, emitido por la CGN y dirigido a la Doctora Flor Zulián Salamanca Díaz, Subdirectora Financiera del Departamento Nacional de Planeación, se señala lo siguiente:

“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. (...)

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 N2 533 de 2015, es decir, como la corrección de un error, reexpresando la información contable solo en el caso que el ajuste sea material.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, las conclusiones del Concepto N° 20172000102351 del 14 de noviembre de 2017, emitido por la CGN y dirigido al Doctor Ariel Alfonso Aduen Ángel, Gerente General de Fonade, señalan lo siguiente:

“Es importante precisar, que el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen de la ejecución de los recursos recibidos por una entidad mediante la suscripción de algún convenio o contrato, dependerá de la realidad económica subyacente en lo establecido en las cláusulas de estos actos jurídicos. Razón por la cual, la entidad deberá evaluar cada acto de forma independiente, considerando el objeto del mismo, alcance, derechos y obligaciones, entre otros aspectos, y con ello determinar el tipo de relación que se configura entre la entidad que entrega los recursos y la entidad que los recibe. (...)”

Ahora bien, periódicamente se deben realizar legalizaciones con la entidad contratante por la ejecución de los recursos, con las cuales Fonade deberá disminuir el pasivo que tenía homologado en la subcuenta 290201- En administración de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN; y el contratante deberá incorporar los activos, gastos o costos respectivos, derivados del cumplimiento de la misión encomendada.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, en las conclusiones del Concepto N° 20172300103951 del 17 de noviembre de 2017, emitido por la CGN y dirigido a la Doctora Flor Zulián Salamanca Díaz, Subdirectora Financiera del Departamento Nacional de Planeación, se señala lo siguiente:

“Bajo el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, y de acuerdo con el contexto expuesto en su consulta, Fonade actúa como ejecutor de los recursos que le entrega el DNP, en el marco del contrato interadministrativo de Gerencia No. 646 de 2016, en consecuencia, los recursos entregados a Fonade, asociados directamente con el desarrollo del proyecto, deberán ser registrados con un débito en la subcuenta 190801- En administración, de la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Dicha cuenta disminuirá a medida que Fonade ejecute los recursos, conforme sean recibidos los informes mensuales de ejecución y como contrapartida se afectarán las cuentas de activos, costos o gastos, según corresponda.” (Subrayado fuera de texto)

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:

“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. (...)

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. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

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

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

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señalan:

"4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera

conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

27. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

a) la naturaleza del error de periodos anteriores;

b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;

c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y

d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.

5. HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE

1. Los hechos ocurridos después del periodo contable son todos aquellos eventos, favorables o desfavorables, que se producen entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

2. El final del periodo contable se refiere al último día del periodo con el cual están relacionados los estados financieros y corresponderá al 31 de diciembre. Por su parte, la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros corresponderá a la fecha en la que se apruebe que los diferentes usuarios tengan conocimiento de estos. (...)”
(Subrayado fuera de texto)

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:

“3109 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.

3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, concierne a la entidad adelantar las gestiones correspondientes para adoptar estrategias que le garanticen contar con el suministro de información suficiente y oportuna por parte de las entidades partícipes de los convenios, de forma que le permita realizar los ajustes contables correspondientes, para así cumplir con las características de relevancia y representación de la información contable, de acuerdo al Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, para lo cual, se deben hacer legalizaciones periódicas con la entidad ejecutora, por medio de informes mensuales de ejecución de los recursos, realizando la afectación de las partidas correspondientes de activos, costos o gastos, según corresponda, al tiempo que afecta la cuenta en la cual se encuentran reconocidos los recursos entregados por el ICBF como parte del convenio.

En relación al tratamiento que se debe realizar para el reconocimiento de los convenios a partir del 01 de enero de 2018, de acuerdo al Marco Normativo de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, se debe tomar en cuenta que el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen de la ejecución de los recursos mediante la suscripción de algún convenio o contrato, dependerá de la realidad económica subyacente en lo establecido en las cláusulas de estos actos jurídicos, por ello, este Despacho emitió el concepto con número de radicado 2017200000022-1, el día 05 de enero de 2017, dirigido a la Doctora María Fernanda Prieto Acosta, Subdirectora Financiera del Departamento para la Prosperidad Social, en el cual se planteó el procedimiento para clasificación y tratamiento contable para el registro de convenios, del cual adjunto copia por ser de aplicación al caso por Usted planteado.

Ahora bien, el tratamiento para aquellos hechos que corresponden a omisiones e inexactitudes por información faltante o no reconocida en periodos anteriores, serán tratados como errores contables correspondientes a periodos anteriores, para lo cual la entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material, afectando las partidas de activos, pasivos o patrimonio, que se hayan visto impactadas, contra la cuenta 3109 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que de manera explícita, el Marco Normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo.

Adicionalmente, la entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado, ya que para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales, deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los

términos establecidos en el numeral 5 del capítulo VI - Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Si el error es descubierto antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, el ICBF puede efectuar el registro contable y ordenar el ajuste a la información de acuerdo con las políticas contables adoptadas por esa entidad.

CONCEPTO No. 20182000017571 DEL 02-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Depuración contable Resolución 107 de 2017

Doctor

JORGE IVÁN VELÁSQUEZ RESTREPO

Subdirector Administrativo y Financiero

Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín -ISVIMED

Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018-550-000805-2 del 23 de febrero de 2018, mediante la cual consulta si en el proceso de depuración contable que adelanta el ISVIMED puede aplicar la Resolución 107 de 2017.

CONSIDERACIONES

El Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín -ISVIMED-, es una entidad descentralizada del orden Municipal, creado por el acuerdo Municipal No. 11 de 2004 y transformado por el acuerdo Municipal No. 52 de 2008, cuyo objeto social es “Gestionar los planes de vivienda de interés social en el Municipio de Medellín, implementando una política integral y coordinada con actores públicos, privados y comunitarios que garantice el derecho al hábitat y a la vivienda digna y permita mejorar la calidad de vida de los grupos familiares de menores ingresos. Actuando en un marco de transparencia, equidad, sostenibilidad y corresponsabilidad”. (Subrayado fuera de texto)

La Ley N° 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.” en el artículo 355 señaló: “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 1753 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.”

En desarrollo del artículo 355 de la Ley N° 1819 de 2016, la CGN expidió la Resolución N° 107 de 2017 “Por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 y se modifican los Catálogos Generales de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018”, norma que en sus consideraciones hace referencia al artículo 286 de la Constitución Política el cual establece que “Son entidades territoriales los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas”, y en su inciso segundo dispone que “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)

De otra parte, la Ley N° 298 de 1996 al referirse a las funciones del Contador General de la Nación determinó: (...)

“Artículo 3º. Literal k) Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley.

Artículo 4º. Literal r) Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables. (...)”

En este sentido, el Decreto N° 2145 de 1999 en su literal d) señala que a “La Contaduría General de la Nación, (...) corresponde, en materia contable, diseñar, implantar, establecer políticas de Control Interno y coordinar con las Entidades el cabal cumplimiento de las disposiciones en la implantación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, de conformidad con la normatividad vigente sobre la materia”.

En desarrollo de las competencias enunciadas, la CGN expidió la Resolución N° 193 de 2016, mediante la cual se incorporó, en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, el cual establece en sus artículos 2 y 5,

“Artículo 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.

ARTÍCULO 5°. Cronograma. El cronograma de aplicación del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la presente Resolución, es el siguiente: (...)

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 1° 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.”

CONCLUSIONES

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 a que se refiere el artículo 286 de la C.P. como son 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 a las entidades territoriales del nivel central.

Según lo anterior, no es viable a las entidades del nivel descentralizado aplicar la Resolución N° 107 de 2017 sobre saneamiento contable, proceso que deben desarrollar en forma permanente y sostenible según lo dispone el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016.

De manera que la entidad analizará, para reconocer en la contabilidad las depuraciones y ajustes realizados en la vigencia de 2018, originados en procesos de depuración no efectuados en la vigencia de 2017, si los ajustes corresponden a la aplicación de la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores o si se trata de la incorporación o baja de derechos y obligaciones en donde se aplicará la Norma para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos que corresponda, afectando el estado de resultados del periodo.

CONCEPTO No. 20182000017261 DEL 01-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Evaluación de la materialidad o importancia relativa

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 el Nº 20175500027792 de fecha 10 de agosto de 2017, en la que solicita concepto sobre lo siguiente:

1. ¿Cuáles son los aspectos, criterios o variables que deben tener en cuenta las entidades de gobierno de acuerdo con lo establecido en la Resolución 533 de 2015, para analizar el tema de materialidad desde el punto de vista de naturaleza?
2. ¿Es pertinente que la materialidad por naturaleza se analice con base en las actividades referentes al objeto o cometido de cada entidad? o por el contrario ¿Se deben tener en cuenta las transacciones o hechos económicos poco recurrentes que tengan impacto en la información?
3. ¿La determinación de umbrales para diferentes fines deben considerarse política o estimación?
4. ¿Cuál sería un referente para poder identificar los umbrales de materialidad para incorporar o no, un hecho económico, tanto en el reconocimiento como en la presentación de los estados financieros, reexpresión de los mismos y corrección de errores?
5. ¿Dada la conformación de la entidad contable pública Bogotá D.C., es válido que cada dependencia u organismo identifique sus criterios o variables para determinar su materialidad por naturaleza en el reconocimiento contable de los hechos económicos?

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual dispuesto como anexo de la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual la Contaduría General de la Nación expidió el nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, señala que la información financiera debe ser relevante y representar fielmente los hechos. Respecto de la relevancia, el numeral 4.1.1., del citado Marco conceptual señala:

“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. Complementa lo anterior indicando 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 fuere de texto)

En el numeral 5 del citado Marco conceptual, respecto de los principios de contabilidad pública, se define el principio de Uniformidad, así:

“Uniformidad: los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación, se mantienen en el tiempo y se aplican a los elementos de los estados financieros que tienen las mismas características, en tanto no cambien los supuestos que motivaron su elección. Si se justifica un cambio en la aplicación de tales criterios para mejorar la relevancia y la representación fiel, la entidad debe revelar los impactos de dichos cambios, de acuerdo con lo establecido en las Normas.” (Subrayado fuera de texto)

Con relación a la información que se revela en los estados financieros, el párrafo 20, numeral 1.3.2.3 de la Norma sobre presentación de estados financieros, de las normas que se anexan a la Resolución 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las que emitió la CGN mediante Resolución 533 de 2015, dispone lo siguiente:

“La entidad revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, desagregaciones de las partidas adicionales a las presentadas, clasificadas según las operaciones de la entidad. Para el efecto, tendrá en cuenta los requisitos de las normas, así como el tamaño, la naturaleza y la función de los importes afectados.” (Subrayado fuere de texto)

Frente a la materialidad de un elemento que hace parte de las Propiedades, planta y equipo, las normas antes citadas, en el párrafo 21, numeral 10.3 Medición posterior, se dispone que:

“(....). La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, en los párrafos 3 y 4 del numeral 19 Deterioro de los Activos Generadores de Efectivo, de las normas que se anexan a la Resolución 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las que emitió la CGN mediante Resolución 533 de 2015, en el párrafo 21, numeral 10.3 Medición posterior, se dispone lo siguiente:

“3. 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. (...) 4. 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.” (Subrayado fuera de texto)
Adicionalmente, las normas que se anexan a la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las previstas como anexo de la Resolución 533 de 2015, en la norma relativa a las 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)

El Concepto emitido por la CGN con el radicado CGN N° 20172000064301 de fecha 12 de octubre de 2017, dirigido a la doctora LUZ MERY CLAVIJO IBAGÓN, Directora del proyecto NICSP- Resolución 533 de 2015 de la Universidad Nacional de Colombia- UNAL, se señaló lo siguiente:

“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.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. ¿Cuáles son los aspectos, criterios o variables que deben tener en cuenta las entidades de gobierno de acuerdo con lo establecido en la Resolución 533 de 2015, para analizar el tema de materialidad desde el punto de vista de naturaleza?

De acuerdo con lo señalado en el Marco Conceptual, la materialidad es un aspecto específico de la entidad basada en la naturaleza o magnitud de las partidas, por lo cual es un criterio que se deberá determinar partiendo de las condiciones económicas y financieras de esta.

La materialidad debe interpretarse como la importancia o relevancia que tiene una partida, un hecho económico, una cuenta o un elemento de los estados financieros; lo cual también puede interpretarse como el mérito relativo, trascendencia o significado sustancial que puedan tener éstos en la información contable de una entidad.

Un hecho económico es relevante o importante cuando por sí mismo puede hacer cambiar de opinión a potenciales usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades y resultados de la entidad objeto de su interés. De lo cual se infiere que, teniendo en cuenta las circunstancias que lo rodean, un hecho económico es material cuando debido a su naturaleza, función o cuantía, su conocimiento o desconocimiento puede alterar la interpretación de los datos suministrados de forma significativa o sustancial y, por tanto, las decisiones que puedan tomar diferentes usuarios de la información.

La materialidad mencionada en el nuevo Marco normativo contable no solo se refiere a su magnitud o cuantía, también se deberá tener en cuenta su naturaleza, es decir, su clase o tipo y; la función, referida a la destinación o el uso que la entidad asigna al elemento o partida observada.

Será necesario aplicar el juicio profesional para determinar parámetros que ayuden a establecer aquello que es importante o significativo frente a aquello que no lo es, por tanto, no basta con fijar un determinado umbral o porcentaje que al superarse se considere material, pues se trata de un criterio relativo que de ninguna manera es absoluto, por cuanto no todas las partidas del activo o pasivo tienen la misma importancia, lo cual obliga a efectuar razonamientos diferenciados, según la cuantía, la naturaleza y la función de cada partida, magnitud, elemento o hecho económico.

Ahora bien, frente a los criterios o variables disponibles para evaluar de manera individual o en conjunto la materialidad desde la perspectiva de la naturaleza, la entidad tendrá en cuenta, entre otros aspectos: 1) Si se trata de partidas, hechos económicos o elementos de

los estados contable que son de carácter estratégico para el cumplimiento de objetivos misionales a su cargo; 2) Si se trata de hechos económicos usuales o inusuales; 3) Si las transacciones o hechos representan un mayor riesgo de fraude o pérdida para la entidad; 4) Si se trata de partidas que representan oportunidades para la entidad; 6) Si son eventos o partidas que influyen de manera significativa en sus resultados o en las decisiones de usuarios interno o externos; 7) Si compromete la continuidad o funcionamiento de la entidad contable pública; 8) Si se trata de partidas en las que se centra el esfuerzo de auditoría tanto interna como externa; 9) Si se trata de transacciones con entes vinculados o adscritos, de tal manera que puedan tener alguna relevancia; o 10) las características que identifican o diferencian a cada partida o evento respecto de otras, entre otros.

Adicionalmente, la entidad debe considerar que la importancia relativa relacionada con la naturaleza o la función de las partidas objeto de revelación en los estados contables no se refiere a un umbral cuantificable; esta clase de materialidad en parte fue abordado por la CGN al adoptar un Catálogo General de Cuentas, documento que dado su carácter instrumental sirve de guía o direcciona la clasificación y revelación de los diferentes elementos que conforman los estados contables.

2. ¿Es pertinente que la materialidad por naturaleza se analice con base en las actividades referentes al objeto o cometido de cada entidad? o por el contrario ¿Se deben tener en cuenta las transacciones o hechos económicos poco recurrentes que tengan impacto en la información?

Además de aplicar el juicio profesional, la entidad debe considerar lo señalado en la respuesta al interrogante 1 de estas conclusiones.

3. La determinación de umbrales para diferentes fines, ¿deben considerarse política o estimación?

Como se indicó anteriormente, el Marco Conceptual del nuevo Marco normativo contable, 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 el Distrito Capital, por ejemplo, para el reconocimiento de propiedades, planta y equipo, y/o 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 ¿Cuál sería un referente para poder identificar los umbrales de materialidad para incorporar o no, un hecho económico, tanto en el reconocimiento como en la presentación de los estados financieros, reexpresión de los mismos y corrección de errores?

En principio se debe resaltar que todo hecho económico, con independencia de su cuantía, naturaleza o función y que puede medirse fiablemente debe reconocerse en el sistema de información contable de la entidad, lo cual significa que se debe utilizar el juicio profesional para determinar si el hecho afecta la estructura patrimonial o los resultados del periodo.

Adicionalmente, el reconocimiento de una partida es independiente del criterio de materialidad para efectos de agrupación y revelación en los estados contables; por tanto, en la preparación y presentación de los estados, informes y reportes contables, la materialidad referida a la cuantía se puede determinar, por ejemplo, con relación a un elemento, grupo, cuenta o subcuenta tanto de la estructura financiera como de los resultados, según corresponda.

Ahora bien, para evaluar la materialidad de manera individual o en conjunto desde la perspectiva de su cuantía, la entidad debe evaluar, entre otros criterios, aspectos tales como: 1) Si se trata de partidas, hechos económicos o elementos de los estados contables cuyo carácter o impacto es marginal en el desarrollo del cometido estatal a su cargo; 2) La relación costo-beneficio del esfuerzo de la administración para controlar la partida en el sistema de información contable; 3) Si se trata de transacciones o hechos que representan un mayor riesgo de fraude o pérdida; 4) Si son hechos o cuya cuantía afecta de forma sustancial los resultados y, por tanto, las decisiones de usuarios internos o externos; 5) que el umbral considere no superar la cuantía mínima previsto para evaluar el riesgo de auditoría tanto interna como externa; o, por ejemplo, 6) Su relación frente a la estimación para un determinado renglón del presupuesto de ingresos o una asignación o apropiación del presupuesto de gastos.

Adicionalmente, cuando se trate de la materialidad de los elementos que conforman la propiedad, planta y equipo, la entidad podría considerar si la vida económica esperada para los bienes es relativamente corta o no sustancial en comparación con la de otros activos estratégicos.

De otro lado, para evaluar si se trata de corrección de errores es necesario recordar que éstos se presentan cuando la información está afectada, por ejemplo, por inadvertencias o interpretación incorrecta de los hechos; por la aplicación incorrecta de principios y normas contables, por cálculos aritméticos errados, por el registro realizado con información insuficiente o sin el conocimiento detallado del contexto en el que se produce un evento, por la incorrecta clasificación de una partida, por deficiencias en la transcripción de un hecho o por fraudes, entre otros motivos; no obstante lo anterior y aunque es calificada como una situación irregular, el problema surge si dicha anomalía se detecta con posterioridad a cierre contable y si el error es calificado como importante o material; por tanto, al identificar el error, se debe determinar su relevancia, lo cual obliga a verificar y reevaluar las decisiones adoptadas con base en dichos estados financieros.

Frente a los errores que presenta la información contable en un momento determinado, éstos deben ser objeto de corrección, con independencia de su cuantía. Un error relevante o material en los estados financieros, desde un punto de vista cualitativo, se presenta cuando por la naturaleza de las incidencias, se prive al usuario de los estados financieros de una información correcta, necesaria y suficiente, y desde el punto de vista cuantitativo, será relevante cuando la magnitud monetaria de las incidencias encontradas, puesta en relación con la dimensión de las cifras en los estados contables de la entidad, altere de forma significativa la situación patrimonial o financiera de la misma. Si la variación producida por ese error, irregularidad o falta de información, resulta insignificante, y no altera la imagen fiel del patrimonio quedará cubierta por la materialidad permitida, de acuerdo con la importancia relativa o materialidad que considere el Distrito Capital.

Frente a la naturaleza de los errores, además de lo señalado anteriormente, la entidad deberá diferenciar entre: (i) los errores originados en deficiencias al desarrollar el proceso contable y (ii) las irregularidades o fraudes financieros, lo cual explica en parte su materialidad.

En el primer caso se trata de actos u omisiones no intencionadas causadas por uno o más individuos, sean administradores, directores, funcionarios o terceras personas ajenas a la entidad, que alteran la información contenida en los estados contables. A diferencia de un error contable, las irregularidades administrativas suponen la manipulación, falsificación o alteración de registros o documentos; apropiación indebida o la utilización irregular de activos; supresión u omisión de efectos de transacciones en los registros o documentos; registro de operaciones ficticias; aplicación indebida e intencionada de principios y normas contables, entre otros.

Dado que un hecho económico es material cuando debido a su naturaleza o cuantía, su conocimiento o desconocimiento puede alterar de forma significativa las decisiones de los

usuarios de la información contable, no se debe interpretar que, si un error contable no influye de forma importante en el resultado final de la contabilidad, el error se puede obviar o ignorar, suponiendo que, por defecto, carece de importancia relativa.

Si bien es cierto, está dentro de lo posible que se puedan presentar errores de contabilizaciones o en el cálculo de diferentes tipos de estimaciones, como depreciaciones, deterioros o provisiones, entre otros, que en relación a la magnitud de los valores que se manejan en la entidad, pueden parecer irrelevantes, por lo anterior, cada órgano, dependencia o entidad del Distrito Capital, debe adoptar todos los mecanismos de control interno que sean necesarios para evitar que éstos se presenten y, de llegarse a presentar, por pequeño que este sea, debe corregirse atendiendo lo dispuesto en la regulación contable y, obviamente, se deben implementar los mecanismos para evitar que casos similares se repitan.

Como se señaló anteriormente, la importancia relativa de un error debe analizarse desde la perspectiva de su naturaleza y de su magnitud, por ejemplo, es posible encontrar un error mediante el cual no se reconoció una disminución patrimonial producido por el cálculo errado en la depreciación de un bien de uso público, asunto que tendrá una menor significancia o materialidad si se trata de un fraude por la misma cifra en los recursos financieros.

Igualmente, no se podrá comparar un error en la clasificación contable de una partida, por ejemplo, de un derecho reconocido como cuenta por cobrar que debió registrarse como préstamo por cobrar, frente a un error por una cifra similar que incidió en la determinación y distribución de recursos del balance o de los excedentes financieros para efectos presupuestales.

Por lo anterior, al identificar un error en la presentación de los estados financieros de la entidad, la materialidad o importancia relativa de su naturaleza o cuantía, la partida se puede relacionar con un grupo, cuenta o subcuenta tanto de la estructura patrimonial como de los resultados.

Del mismo modo, antes de efectuar el ajuste contable, se deberán establecer diferentes indicadores financieros de acuerdo con la política operativa relacionada con el análisis e interpretación de la información contable de la entidad. Los indicadores financieros antes establecidos se compararán con los mismos indicadores determinados después del ajuste por la corrección del error, y si en aplicación del juicio profesional se demuestra que el efecto positivo o negativo sobre cualquiera de tales indicadores tiene importancia relativa, la entidad debe realizar el esfuerzo necesario para reexpresar de manera retroactiva de la información contable comparativa afectada por el error.

Finalmente, en cuanto a decisiones adoptadas con base en información financiera errónea, se debe tener en cuenta que la solución debe estar ajustada a derecho; por lo tanto, las normas legales (contables, disciplinarias, fiscales, laborales, tributarias, contractuales, entre otras) establecen los términos y condiciones según el caso de que se trate.

5. ¿Dada la conformación de la entidad contable pública Bogotá D.C., es válido que cada dependencia u organismo identifique sus criterios o variables para determinar su materialidad por naturaleza en el reconocimiento contable de los hechos económicos?

Considerando el contexto señalado en la respuesta al interrogante 1 de estas conclusiones y dada la diversidad de órganos, dependencias, localidades, fondos y/o instituciones públicas educativas, que son objeto de agregación para efectos de conformar los estados financieros del Distrito Capital como entidad contable pública caracterizada como unidad jurídica, los cuales tienen naturaleza, tamaño y funciones de cometido estatal diferentes, en atención a lo dispuesto en Artículo 9º del Acuerdo Distrital N° 17 de 1995 y lo dispuesto por la CGN en el nuevo Marco normativo contable que deben atender las entidades de gobierno, corresponde a la Dirección Distrital de Contabilidad adoptar políticas contables uniformes o transversales para el desarrollo del proceso contable en cada una de esas entidades internas con contabilidad independiente.

La política adoptaba, una vez definidos los criterios a tener en cuenta, se debe asumir una materialidad basada en magnitudes o cuantías **en términos relativos**, de tal forma que cada órgano, dependencia, localidad, fondo y/o institución pública educativa los desarrolle a través de políticas operativas internas, lo cual sería impracticable si se adoptan umbrales de materialidad en términos absolutos.

CONCEPTO No. 20182000017301 DEL 02-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento redes eléctricas recibidas de terceros a cambio de efectuar pagos por peajes. Restricción de distribución de utilidades cuando existen pérdidas acumuladas de periodos anteriores

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento redes eléctricas recibidas de terceros a cambio de percibir pagos por peajes.

Señor
 HERNANDO RUIZ LÓPEZ
 Gerente General
 Electrificadora del Huila S.A. E.S.P.
 Neiva - Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500037812, del 18 de agosto de 2017, mediante la cual consulta lo siguiente:

Pregunta N° 1: Bajo el nuevo Marco normativo ¿La Electrificadora del Huila S.A. E.S.P. estaría obligada a reconocer en su situación financiera las redes eléctricas de propiedad del Departamento del Huila? De ser así, a) ¿El reconocimiento se realizaría afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación? b) ¿El ajuste obligaría a reexpresar estados financieros o sería suficiente con realizar la correspondiente revelación en notas?

Lo anterior, teniendo en cuenta que la Contraloría General de la República (CGR) en el proceso de auditoría para la vigencia 2016, expresó que la Empresa no efectuó el reconocimiento de estos activos en el estado de situación financiera de apertura a 1° de enero de 2015.

Manifiesta que, las redes eléctricas se encuentran ubicadas en el área rural del Departamento del Huila y necesariamente se deben conectar con el sistema que es operado por la Empresa para desarrollar la actividad de distribución de energía eléctrica.

De otro lado, señala que respecto de los activos eléctricos de terceros, la regulación expedida por la Comisión de Regulación Energía y Gas (CREG) permite que el operador de red pueda optar por: a) Adquirir las redes; b) Pagar peajes por su utilización o c) Disminuir el valor de la tarifa cobrada a los usuarios que se benefician de las mismas.

Menciona que la Gobernación del Huila ha venido adelantando una reclamación a fin de obtener el pago de peajes por la utilización de las redes eléctricas, motivo por el cual, en el

estado de situación financiera de apertura de la Empresa, se reconoció y se registró una provisión por valor de \$2.386 millones, la cual fue actualizada en el cierre de 2015 y 2016.

Pregunta N° 2: ¿La utilidad de la vigencia de 2016 puede ser distribuida en su totalidad o primero se debe compensar la pérdida que se encuentra registrada en la subcuenta 322502-Pérdida o déficit acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES? Es necesario señalar que la pérdida se originó porque en 2016 la asamblea general de accionistas decretó dividendos con base en los resultados del ejercicio que se determinaron bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente para el año 2015, los cuales fueron inferiores a los reportados bajo el nuevo Marco normativo.

Al respecto, me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

Pregunta N° 1: Reconocimiento redes eléctricas recibidas de terceros a cambio de efectuar pagos por peajes.

Los artículos 1973, 1982 y 1985 del Código Civil establecen:

“ARTICULO 1973. DEFINICION DE ARRENDAMIENTO. El arrendamiento es un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de una cosa, o a ejecutar una obra o prestar un servicio, y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado.

ARTICULO 1982. OBLIGACIONES DEL ARRENDADOR. El arrendador es obligado:

- 1.) A entregar al arrendatario la cosa arrendada.
- 2.) A mantenerla en estado de servir para el fin a que ha sido arrendada.
- 3.) A librar al arrendatario de toda turbación o embarazo en el goce de la cosa arrendada.
(...)

ARTICULO 1985. RESPONSABILIDAD DEL MANTENIMIENTO DE LA COSA ARRENDADA. La obligación de mantener la cosa arrendada en buen estado consiste en hacer, durante el arriendo, todas las reparaciones necesarias, a excepción de las locativas, las cuales corresponden generalmente al arrendatario.

Pero será obligado el arrendador aún a las reparaciones locativas, si los deterioros que las han hecho necesarias provinieron de fuerza mayor o caso fortuito, o de la mala calidad de la cosa arrendada (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 4° del artículo 32° de la Ley N° 80 de 1993, define el contrato de concesión, así:

“Son contratos de concesión los que celebran las entidades estatales con el objeto de otorgar a una persona llamada concesionario la prestación, operación explotación, organización o gestión, total o parcial, de un servicio público, o la construcción, explotación o conservación total o parcial, de una obra o bien destinados al servicio o uso público, así como todas aquellas actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio por cuenta y riesgo del concesionario y bajo la vigilancia y control de la entidad concedente, a cambio de una remuneración que puede consistir en derechos, tarifas, tasas, valorización, o en la participación que se le otorgue en la explotación del bien, o en una suma periódica, única o porcentual y, en general, en cualquier otra modalidad de contraprestación que las partes acuerden.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 5 del Marco Conceptual del anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece lo siguiente respecto del principio de esencia sobre la forma:

“Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 6.1.1 de este mismo documento define los activos, así:

“Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las

normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional. (...)” (Subrayado fuera de texto)

La Norma de arrendamientos del anexo a la Resolución N° 607 de 2016 y sus modificaciones, expedida por la CGN, estipula:

“1. Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos.

13.1. Clasificación

5. La clasificación del arrendamiento dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando se den, entre otras, alguna o varias de las siguientes situaciones:

a) el arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;

b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción es ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevé con razonable certeza que tal opción se ejercerá;

c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación (la vida económica corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o a la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener de este, por parte de uno o más usuarios);

d) el valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador es al menos equivalente a casi la totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento;

e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos;

f) el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario;

g) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del valor residual recaen sobre el arrendatario; y

h) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado (...)

13.2. Arrendamientos financieros (...)

13.2.2. Contabilización para el arrendatario

13.2.2.1. Reconocimiento

23. Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, el arrendatario reconocerá un préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento, el cual se tratará como propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles, según corresponda. El préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento se medirán de acuerdo con lo definido en esta Norma.

13.3. Arrendamientos operativos

13.3.2. Contabilización para el arrendatario

13.3.2.1. Reconocimiento y medición

41. Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendatario no reconocerá el activo arrendado en sus estados financieros. (...) (Subrayado fuera de texto)

La Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del anexo a la Resolución N° 607 de 2016 y sus modificaciones, señala:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes. (...)

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca”

De otra parte, el numeral 6.1.1 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, 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 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 de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del anexo de la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, prescribe:

“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. (...)

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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Pregunta N° 2: Restricción de distribución de utilidades cuando existen pérdidas acumuladas de periodos anteriores

El artículo 151 del Código de Comercio establece:

“ARTÍCULO 151. DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES - PROCEDIMIENTO ADICIONAL. No podrá distribuirse suma alguna por concepto de utilidades si estas no se hallan justificadas por balances reales y fidedignos. Las sumas distribuidas en contravención a este artículo no podrán repetirse contra los asociados de buena fe; pero no serán repartibles las utilidades de los ejercicios siguientes, mientras no se absorba o reponga lo distribuido en dicha forma.

Tampoco podrán distribuirse utilidades mientras no se hayan enjugado las pérdidas de ejercicios anteriores que afecten el capital.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con fundamento en las consideraciones antes señaladas, se concluye lo siguiente:

Pregunta N° 1: Reconocimiento redes eléctricas recibidas de terceros a cambio de efectuar pagos por peajes.

No está dentro de las competencias de la Contaduría General de la Nación sustituir las voluntades de las entidades inmersas en la situación descrita en su consulta, razón por la cual se requiere que la Electrificadora del Huila S.A. E.S.P. y el Departamento del Huila, evalúen conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los activos

bajo el contexto del Marco conceptual contenido en el anexo a la Resoluciones N° 414 de 2014, la Normas contenidas en el anexo a la Resolución N° 607 de 2016, así como el Marco conceptual contenido en anexo a la Resolución N° 533 de la 2015, y las Normas contenidas en el anexo a la Resolución N° 484 de 2017, y las modificaciones expedidas en uno u otro caso.

Del consenso efectuado entre las dos entidades, podría concluirse que el caso particular se enmarca en una de las siguientes situaciones, atendiendo la esencia económica de los convenios o contratos suscritos por las partes:

a) Las redes eléctricas son entregadas por la Entidad Territorial a la Empresa en el marco de un acuerdo de concesión:

En este caso, la Electrificadora del Huila S.A. E.S.P no reconocerá las redes eléctricas en su situación financiera, pues se entiende que se explotan o se utilizan para prestar servicios a nombre de la Entidad Territorial o para desarrollar actividades reservadas a esta última, aún cuando la construcción, la operación, las mejoras y el mantenimiento corran por cuenta y riesgo de la empresa.

Conforme a lo anterior, corresponde al Departamento del Huila reconocer la infraestructura en sus estados financieros de acuerdo con la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones.

El pago del valor de los peajes debe ser reconocido por la Empresa como un costo de la prestación del servicio de energía.

b) Las redes eléctricas son entregadas por la entidad territorial a la empresa en el marco de un arrendamiento operativo:

En este escenario, el Departamento del Huila no transfiere sustancialmente los riesgos y ventajas de las redes eléctrica a la Electrificadora del Huila S.A. E.S.P, motivo por el cual, la empresa no debe reconocer estos activos en su situación financiera, y en contraste, debe reconocer el pago del valor de peajes como un gasto por concepto de arrendamiento operativo.

Es necesario mencionar que, la Entidad territorial al no transferir sustancialmente los riesgos inherentes a las redes eléctricas, libra a la Empresa de toda turbación o embarazo en el goce de las mismas y por lo tanto debe mantenerlas conforme a lo señalado en los artículos 1982 y 1985 del Código Civil.

c) Las redes eléctricas son entregadas por la entidad territorial a la empresa en el marco de un arrendamiento financiero:

Si se evidencia el cumplimiento de uno o varios de los aspectos señalados en el numeral 13.1 de la Norma de arrendamientos del anexo a la Resolución N° 607 de 2016 y sus modificaciones, la Electrificadora del Huila S.A. E.S.P, debe incorporar las redes eléctricas utilizadas en su situación financiera utilizando como contrapartida un préstamo por pagar.

Sin perjuicio de cuál de las alternativas sea seleccionada, la empresa corregirá los errores que se generaron por la inadvertencia del hecho, soportable en información fiable que se encontraba disponible en el momento de la preparación de los estados financieros, atendiendo lo dispuesto en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del anexo a la Resolución N° 607 de 2016 y sus modificaciones.

En consecuencia, la empresa debe corregir los errores en los saldos del estado de situación financiera de apertura, ajustando en el periodo corriente, el valor de los activos, pasivos y patrimonio que se vieron afectados por el error. Los ajustes que debieron afectar la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación en el momento de la determinación del Estado de Situación Financiera de Apertura y el resultado entre el 1° de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2016, deben registrarse contra la cuenta de Resultados de Ejercicios Anteriores.

Adicionalmente, es pertinente señalar que si los errores evidenciados entre el 1° de enero de 2015 y 31 de diciembre de 2016 son materiales, la información comparativa de los periodos contables 2017 - 2016, debe ser reexpresada. Además, se deberá presentar un Estado de Situación Financiera reexpresado a 1° de enero de 2016, teniendo en cuenta que el fallo por la inadvertencia del hecho, soportable en información fiable ocurrió con anterioridad a esa fecha.

Pregunta N° 2: Restricción de distribución de utilidades cuando existen pérdidas acumuladas de periodos anteriores

No está dentro de las competencias de la CGN pronunciarse respecto de las decisiones sobre la distribución de las utilidades de las empresas del ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, toda vez que es competencia de la Junta Directiva realizar el análisis respectivo de los resultados y demás condiciones financieras de la empresa para preparar el proyecto de distribución de utilidades, el cual debe ser presentado a la Asamblea General de Accionistas para su consideración y aprobación. Para estos efectos, la entidad podrá recurrir al artículo 151 del Código de Comercio.

CONCEPTO No. 20182000020061 DEL 12-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicación de las resoluciones 107 de 2017, 484 de 2017 y 533 de 2015, respectivamente.

Doctora

ROSA DELIA SERRANO PRADA

Revisora Fiscal

Corporación Autónoma Regional de Defensa de la Meseta de Bucaramanga
Bucaramanga- Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20185500003602, del 01 de febrero de 2018, en la cual manifiesta lo siguiente:

“La Contaduría General de la Nación mediante Resolución No. 107 del 30 de marzo de 2017, reguló 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 modificó los Catálogos de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018.

Explica dicha norma en el numeral “2.1. Depuración contable durante el 2017 sobre la información financiera de 2016, literal b) si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial debe dar de baja bienes, derechos u obligaciones, estos se retirarán por su valor en libros, disminuyendo la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación y demás conceptos asociados, y afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105- Capital Fiscal”.

Se pregunta si esta norma se aplica también para las Entidades de Gobierno del Orden Nacional, teniendo en cuenta que la CDMB, es una Entidad de Gobierno regida por ley 99 de 1993 y con respecto a la implementación de las NICSP debe igualmente dar cumplimiento a las Resoluciones 533 de octubre de 2015 y 484 de de octubre 17 de 2017, expedidas por la Contaduría General de la Nación”.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2127

Compilación a 31 de diciembre de 2018

CONSIDERACIONES

El artículo 355 de 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, señala:

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 1753 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.

El numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible del anexo de la Resolución 193 de 2016, establece:

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantarlas gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;

g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;

h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.

Por otra parte, los artículos 1º y 2º de la Resolución 533 de 2015, señalan:

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.

ARTÍCULO 2º. Ámbito de aplicación. El Marco normativo para entidades de gobierno incorporado en el artículo 1º 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 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 con 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.

Además, el artículo 1º y 2º de la Resolución 484 de 2017, establecen:

ARTÍCULO 1º. Modificar 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, las cuales quedarán tal y como se describen textualmente en el anexo que hace parte integral de la presente Resolución.

ARTÍCULO 2º. Modificar el artículo 4º 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 quedará así:

"ARTÍCULO 4º. Cronograma. 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 periodo, 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 cargarán 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

Parágrafo 1. 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.

Parágrafo 2. Los primeros estados financieros presentados bajo el nuevo Marco Normativo no se compararán con los del periodo anterior"

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La Resolución 107 de 2017 regula únicamente el saneamiento contable de las entidades territoriales, esto es los municipios, los departamentos, los distritos y los territorios indígenas. Dado que la Corporación Autónoma Regional de Defensa de la Meseta de Bucaramanga, por su naturaleza, hace parte del orden nacional, no le es dable aplicar dicha norma, y en su defecto debe atemperarse a lo preceptuado en el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible del anexo de la Resolución 193 de 2016, en lo referente al proceso de depuración de la información contable. En caso de tratarse de registros contables correspondientes hasta el 31 de diciembre de 2017, debe aplicar la Resolución 357 de 2008, para los mismos propósitos.

Tratándose de depuración de cartera, deberá seguir los lineamientos definidos en el concepto distinguido con el radicado N° 20172000030791, emitido por la CGN a la Superintendencia Nacional de Salud, del cual se adjunta copia.

Con respecto a la implementación de las NICSP la Corporación Autónoma Regional de Defensa de la Meseta de Bucaramanga, es pertinente precisar que estas son emitidas por un regulador internacional y por ende no pueden ser el marco normativo a aplicar por esa entidad. En su defectos debe dar cumplimiento a la normatividad local emitida por la CGN, en este caso el Marco Normativo anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, dentro de las cuales cobra especial relevancia el anexo a la Resolución No. 484 de 2017 "Por la cual se modifica 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 y sean acogidas por la Contaduría General de la Nación-CGN.

Además, la entidad debe utilizar el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, emitido por la CGN mediante las Resoluciones 620 de 2015 y 468 de 2016, y las demás que las modifiquen.

CONCEPTO No. 20182000020551 DEL 16-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Dictamen sobre los Estados Financieros de Apertura por parte del Revisor Fiscal

Doctora

ROSA DELIA SERRANO PRADA

Revisora Fiscal

Corporación Autónoma Regional para la Defensa de la Meseta de Bucaramanga
Bucaramanga - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20185500010452, del 08 de marzo de 2018, mediante la cual consulta lo siguiente:

“...Soy la Revisora Fiscal de la Corporación Autónoma Regional para la Defensa de la Meseta de Bucaramanga, catalogada como Entidad de Gobierno, bajo el nuevo marco normativo de NICSP, el cual se está implementando en la presente vigencia 2018, en cumplimiento al desarrollo de la Segunda etapa del Periodo de Aplicación de las nuevas normas, a partir de enero 1 de 2018, en la cual la CDMB determina 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.

Se consulta..., si el Revisor Fiscal deberá emitir alguna opinión o dictamen sobre los Estados Financieros de Apertura, que son la base fundamental para dar inicio a los registros contables de la vigencia 2018, en cumplimiento a la implementación de las NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD PARA EL SECTOR PUBLICO- NICSP.

En caso afirmativo, les agradezco informar que aspectos fundamentales debo tener en cuenta en la formulación de mi informe intermedio- Revisor Fiscal...”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley N° 222 del 20 de diciembre de 1995, por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones, indica:

“CAPITULO VI

Estados Financieros

Artículo 38. ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS.

Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas. (...) (Subrayados fuera del texto)

La Resolución N° 693 del 06 de diciembre de 2016, que modifica la Resolución N° 533 de 2015, en 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 formularan y ejecutaran, 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. (...)

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.

A 31 de diciembre de 2018, las entidades presentaran los primeros estados financieros con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2133

- 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” (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

La regulación mediante la cual se incorpora al Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para las Entidades de Gobierno no contemplo un período de transición, y por lo tanto tampoco estableció un Estado de Situación Financiera de Apertura para estas entidades.

Los saldos iniciales a que se refiere el Artículo 1° de la Resolución N° 693 de 2016, 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, pero los primeros Estados Financieros objeto de dictamen, son los siguientes:

- 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

Ahora bien, para efectos del ejercicio de la Revisoría Fiscal, estos saldos iniciales deben ser objeto de su gestión, en términos de asegurarse que se ha dado cumplimiento a la Regulación contenida en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, teniendo en cuenta que mediante el anexo a la Resolución N° 484 de 2017 se modificó el acápite de Normas. Para estos efectos podrá apoyarse en alguna medida del Instructivo N° 002 de 2015 emitido por la CGN.

CONCEPTO No. 20182000020601 DEL 16-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Equivalencia y correlatividad ente Información exógena y las actividades de análisis, preparación, interpretación y comunicación de la información financiera

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2134

Compilación a 31 de diciembre de 2018

Doctor

FLORESMIRO MURILLO HINOJOSA

Profesional Universitario

Universidad del Pacífico

Buenaventura - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20185500004482, del día 01 de febrero de 2018, en la cual se señala:

La Contraloría General de la República (CGR) ha iniciado un proceso de responsabilidad fiscal en contra del contador público por haber sido sancionada la universidad del Pacífico al no presentarse a tiempo la información exógena.

La CGR encuentra responsable al contador público porque en sus funciones esenciales se encuentra: análisis, preparación, interpretación y comunicación de la información financiera.

Así las cosas, se eleva la siguiente consulta: ¿es lo mismo información exógena que las actividades del proceso contable como lo son: análisis, preparación, interpretación y comunicación de la información financiera?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 4 de la Ley 1314 del 13 de julio de 2009, establece lo siguiente:

“Artículo 4°. Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera. Reglamentado por el Decreto Nacional 2548 de 2014. Las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia.

A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.

Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.

En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el artículo 631 del Capítulo III, del Título II, del libro Quinto del Estatuto Tributario, especifica:

“ARTICULO 631. PARA ESTUDIOS Y CRUCES DE INFORMACIÓN Y EL CUMPLIMIENTO DE OTRAS FUNCIONES. (...) Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 684 y demás normas que regulan las facultades de la Administración de Impuestos, el Director de Impuestos Nacionales podrá solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, una o varias de las siguientes informaciones, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos, así como de cumplir con otras funciones de su competencia, incluidas las relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones y compromisos consagrados en las convenciones y tratados tributarios suscritos por Colombia:
(...)

PARAGRAFO 3o. (...) La información a que se refiere el presente artículo, así como la establecida en los artículos 624, 625, 628 y 629 del Estatuto Tributario, deberá presentarse en medios magnéticos o cualquier otro medio electrónico para la transmisión de datos, cuyo contenido y características técnicas serán definidas por la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales, por lo menos con dos meses de anterioridad al último día del año gravable anterior al cual se solicita la información.

Así mismo, la Resolución N°. 182 del 19 de mayo de 2017 “Por 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”, en los siguientes numerales establece:

“1. INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

Los informes financieros y contables mensuales que se deben preparar y publicar corresponden a: a) un estado de situación financiera; b) un estado de resultados o un estado del resultado integral, dependiendo del marco normativo que aplique para la elaboración

del juego completo de estados financieros; y c) las notas a los informes financieros y contables mensuales.

Lo anterior, sin perjuicio de la información que se deba reportar a la Contaduría General de la Nación en las condiciones y plazos que establezca esta autoridad de regulación. (...)

En ningún caso, los informes financieros y contables mensuales reemplazarán la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados financieros, regulada en los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación...” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, la Resolución N° 193 de 2016, emitida por la CGN sobre el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, establece en los siguientes numerales:

“2 ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE

El proceso contable es el conjunto ordenado de etapas, que tiene como propósito el registro de los hechos económicos conforme a los criterios de reconocimiento, medición y revelación establecidos en los respectivos marcos normativos, de tal manera que la información financiera que se genere atienda las características cualitativas definidas en los mismos. (...)

La identificación de las diferentes etapas del proceso contable, las actividades que las conforman, así como los riesgos y controles asociados a cada una de ellas constituyen una acción administrativa de primer orden que busca garantizar la calidad de la información financiera.

2.1 Marco de referencia del proceso contable

(...)

2.2 Etapas del proceso contable

(...) Cuando se trata de contabilidad financiera de las entidades, dicha información se materializa en los estados financieros que están conformados por el estado de situación financiera, el estado de resultados (estado de resultado integral en el caso de las empresas), el estado de flujos de efectivo, el estado de cambios en el patrimonio y las notas a los estados financieros.

Para obtener los estados financieros, las entidades deben procesar los datos provenientes de los hechos económicos que, de acuerdo con el marco normativo aplicable a la entidad,

deban ser reconocidos. El proceso de transformación de los datos se lleva a cabo mediante el reconocimiento, la medición y la revelación de los hechos económicos.

(...)

3.1 Identificación de factores de riesgo

RECONOCIMIENTO

IDENTIFICACIÓN (...)

12. Interpretación errónea del hecho económico de acuerdo con el marco normativo aplicable. (...)

MEDICIÓN INICIAL (...)

20. Interpretación incorrecta de la norma aplicable a la medición del hecho económico. (...)

3.2.7 Responsabilidad en la continuidad del proceso contable

Al separarse de sus cargos, el representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se procesa la información financiera en las entidades, independiente de la forma de vinculación, deberán presentar un informe sobre los asuntos de su competencia a quienes los sustituyan en sus funciones, con el propósito de continuar con el normal desarrollo del proceso contable. Para esto, deberán observar los lineamientos definidos en la Resolución 137 de 2015 y sus modificaciones, para la elaboración del informe contable cuando se produzcan cambios de representante legal.

(...)

3.2.9.1 Responsabilidad de quienes ejecutan procesos diferentes al contable

El proceso contable de la entidad está interrelacionado con los demás procesos que se llevan a cabo, por lo cual, en virtud de la característica recursiva que tienen todos los sistemas y en aras de lograr la sinergia que permita alcanzar los objetivos específicos y organizacionales, todas las áreas de la entidad que se relacionen con el proceso contable como proveedores de información tienen el compromiso de suministrar los datos que se requieran, de manera oportuna y con las características necesarias, de modo que estos insumos sean procesados adecuadamente.

3.2.9.2 Visión sistémica de la contabilidad y compromiso institucional

La información que se produce en las diferentes dependencias es la base para reconocer contablemente los hechos económicos; por lo tanto, las entidades deberán garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros. Es preciso señalar que las bases de datos administradas por las diferentes áreas de la entidad se asimilan a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados contables, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no podrá exigirse que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad.

La presentación oportuna y con las características requeridas por las diferentes áreas que procesan información deberá ser una política en la que se evidencie un compromiso institucional. (...)” (Subrayados fuera de texto)

(...)

3.3 Establecimiento de acciones de control

RECONOCIMIENTO

IDENTIFICACIÓN

10. Verificar que la identificación de los hechos económicos realizados por la entidad obedezca a la interpretación adecuada de las políticas contables establecidas. (...)

12. Consultar, a la Contaduría General de la Nación, las situaciones en que se presente duda sobre la adecuada interpretación del marco normativo en relación con el hecho económico. (...)

REVELACIÓN

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS (...)

35. Verificar que la información financiera suministrada a la alta dirección esté acompañada de un adecuado análisis e interpretación.

36. Establecer indicadores pertinentes para realizar los análisis e informar adecuadamente la situación, resultados y tendencias en la gestión de la entidad. (...)

Ahora bien, la norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, anexo a la Resolución N° 525 de 2016, emitida por la CGN, establece:

“2. PROCESO CONTABLE

El proceso contable es el conjunto ordenado de etapas, que tiene como propósito el registro de los hechos económicos conforme a los criterios de reconocimiento, medición y revelación establecidos en los respectivos marcos normativos, de tal manera que la información financiera que se genere atienda las características cualitativas definidas en los mismos. (...)

(...)

2.1 Etapas del proceso contable

El proceso contable está compuesto por etapas y subetapas que permiten la preparación y presentación de información financiera (...)

2.1.1 Reconocimiento

Es la etapa en la cual se incorpora, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados (estado de resultado integral en el caso de las empresas), un hecho económico que cumpla la definición de los elementos de los estados financieros (activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto); (...). El reconocimiento de un hecho económico implica identificación, clasificación, medición y registro.

2.1.1.1 Identificación

Es la subetapa en la que la entidad selecciona aquellos sucesos que han ocurrido, que son de carácter económico y que son susceptibles de ser reconocidos. (...)

2.1.1.2 Clasificación

Es la subetapa en la que, de acuerdo con las características del hecho económico, se determina el elemento de los estados financieros y las partidas específicas a afectar, según el marco normativo aplicable a la entidad. (...)

2.1.1.3 Medición inicial

Es la subetapa en la que, de acuerdo con los criterios establecidos en el marco normativo aplicable a la entidad, se asigna un valor monetario a las partidas específicas de los elementos de los estados financieros determinadas en la subetapa de clasificación.

2.1.1.4 Registro

Es la subetapa en la que se generan los comprobantes de contabilidad y se efectúan los asientos en los libros respectivos, utilizando el Catálogo General de Cuentas aplicable a la entidad. (...)

2.1.2 Medición posterior

Es la etapa en la que se actualiza la medición de los elementos de los estados financieros conforme al marco normativo aplicable a la entidad. (...)

2.1.2.1 Valuación

Es la subetapa en la que se determina el nuevo valor de la partida específica de los elementos de los estados financieros conforme al marco normativo aplicable a la entidad. (...)

2.1.2.2 Registro de ajustes contables

Es la subetapa en la que se generan los comprobantes de contabilidad y se efectúan los asientos de los ajustes en los libros respectivos utilizando el Catálogo General de Cuentas aplicable a la entidad.

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. (...)

2.1.3.1 Presentación de estados financieros

Es la subetapa en la que se estructuran los estados financieros, (...).

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. (...). “(Subrayados fuera de texto)

La norma de Presentación de Estados Financieros, contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, señala:

“1.2. Conjunto completo de estados financieros 5. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado 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.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Dentro de la regulación expedida por la CGN no existe específicamente una determinación que defina las funciones de análisis, preparación, interpretación y comunicación de la información financiera como una actividad del proceso contable, pero bajo una comprensión integral de éste último si es viable entender que ellas en una u otra medida se requieren para su cabal cumplimiento.

Respecto a su pregunta, es importante señalar que deben abordarse dos dimensiones, esto es la equivalencia y la correlatividad entre información exógena y las denominadas funciones de análisis, preparación, interpretación y comunicación de la información financiera.

En cuanto a la primera, se puede afirmar que no son equivalentes, pues el análisis, preparación, interpretación y comunicación de la información financiera está dentro de un contexto eminentemente contable y financiero, en tanto que la información exógena corresponde al conjunto de datos sobre las operaciones con terceros, que las personas naturales y jurídicas deben presentar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) periódicamente, en efecto, las personas y entidades obligadas a suministrar dicha información con carácter tributario, así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, deberán hacer los correspondientes reportes dentro de los plazos y especificaciones indicadas por la DIAN, de lo contrario, deberán atender las sanciones señaladas en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, bajo la segunda dimensión, es claro que existe una correlación estrecha entre una y otra, si se advierte que la estructuración del reporte de la información exógena, parte de la información contable, la cual suministra la materia prima para aquella. Bajo este contexto, la Entidad deberá establecer claramente dentro de los manuales de funciones y procedimientos, la responsabilidad del suministro de tal información y las condiciones de tiempo y forma.

CONCEPTO No. 20182000021001 DEL 22-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Normatividad aplicable a los negocios fiduciarios a cargo de FIDUCOLDEX, en desarrollo de lo dispuesto por la Contaduría General de la Nación CGN en la Resolución No 598 de 2014 y la Circular Externa 030 de 2017 expedida por la Superintendencia Financiera de Colombia.

Doctor
LEONEL FERNANDO LEÓN ACOSTA
Vicepresidente Financiero
Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A FIDUCOLDEX
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550000580-2, del 13 de febrero de 2018, donde solicita un pronunciamiento sobre el Marco normativo contable que debe aplicar FIDUCOLDEX S.A. para adelantar el proceso contable respecto de los Patrimonios Autónomos INNPULSA y PTP, donde el fideicomitente es el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, entidad que debe aplicar lo dispuesto por la CGN en el Marco normativo contable para entidades de gobierno, emitido mediante Resolución N° 533 de 2015 y las normas que la han adicionado o modificado.

Adicionalmente, en la consulta se señala lo siguiente:

“(…) El día 14 de diciembre de 2017 como entidad administradora de dichos patrimonios remitimos consulta a la Superintendencia Financiera de Colombia con respecto a la transmisión de información para los negocios que estarían catalogados en el Grupo 4 para el año 2018 y el reconocimiento en documento fuente; la respuesta emitida por la Superintendencia Financiera de Colombia el 10 de enero informa que los negocios catalogados en la Resolución 533 de 2015 deberán estar clasificados como grupo 4 según lo estipulado en la carta circular 01 de 2015, adicionalmente nos informan que el manejo para estos negocios fiduciarios se deberá aplicar los principios establecidos en el marco de la Contaduría General de la Nación y transmitir a nivel de documento fuente bajo el catálogo de cuentas para entidades de gobierno y para efectos de la información a la Superfinanciera se deberá realizar una homologación a nivel de reporte al Catalogo Único de Información Financiera con Fines de Supervisión CUIF a partir del 1 de enero de 2018. (…)” (Subrayado fuera de texto)

CONSIDERACIONES

El Patrimonio Autónomo INNPULSA, se contrató por parte del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y se relaciona con la Unidad de Gestión de Crecimiento Empresarial del Gobierno Nacional, creado en febrero de 2012 para promover el emprendimiento, la innovación y la productividad como ejes para el desarrollo empresarial y la competitividad de Colombia.

El Patrimonio Autónomo PTP, también fue contratado por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, mediante el cual se desarrolla la gestión a cargo del Programa de Transformación Productiva, el cual fue creado en el año 2009 con el fin de promover la productividad y competitividad en la industria.

Frente a la normatividad contable pública, es necesario recordar que el Marco conceptual para entidades de Gobierno incorporado como un anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 4.1.2, respecto de la representación fiel como característica de la información contable pública, señala lo siguiente:

“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)

De igual modo, en el numeral 5 del citado Marco conceptual, se acoge la “Uniformidad” como uno de los principios de contabilidad que deben observar las entidades en la preparación de los estados financieros de propósito general, el cual se define en los siguientes términos:

“Uniformidad: los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación, se mantienen en el tiempo y se aplican a los elementos de los estados financieros que tienen las mismas características, en tanto no cambien los supuestos que motivaron su elección. Si se justifica un cambio en la aplicación de tales criterios para mejorar la relevancia y la representación fiel, la entidad debe revelar los impactos de dichos cambios, de acuerdo con lo establecido en las Normas”. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el artículo 2° de la Resolución N° 598 de 2014, expedida por la CGN, indica: “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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye lo siguiente:

1. Para garantizar la uniformidad de políticas de la información financiera del patrimonio autónomo con la del fideicomitente, se debe tener en cuenta que la información financiera debe ser útil y representar fielmente los hechos económicos, lo cual se alcanza con una descripción del hecho que sea completa, neutral, y libre de error significativo. Por ello, el fideicomitente, que conserva el control del recurso entregado en fiducia mercantil y que debe incorporar a su sistema contable los hechos económicos ocurridos en la administración de dicho recurso, debe hacerlo con base en políticas contables que sean uniformes con las propias.

Así las cosas, el responsable de elaborar la información a cargo de un determinado Patrimonio Autónomo, debe adelantar el proceso contable observando lo pactado en los respectivos contratos, en atención a lo establecido en el artículo 2° de la Resolución N° 598 de 2014; es decir, que en el caso consultado, si en los negocios fiduciarios citados en la consulta se pactó la aplicación del Marco normativo que debe atender el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, corresponde a la entidad fiduciaria adelantar tal proceso a nivel de documento fuente y preparar la información financiera en los términos que para el efecto ha establecido la Contaduría General de la Nación en el Marco normativo contable

que deben atender las entidades de gobierno, expedido mediante Resolución N° 533 de 2015 y las normas que la han adicionado o modificado.

Ahora bien, en caso que la información contable entregada por la Fiduciaria se elabore con base en políticas contables diferentes a las que deba aplicar la entidad fideicomitente, los saldos en los reportes contables con destino a la CGN, cuando a ello haya lugar, deberán homologarse de acuerdo con las políticas contables del Marco normativo que deba atender esta última.

2. Cuando se trate de patrimonios autónomos a los que la Contaduría General de la Nación CGN se les haya asignado un código institucional para reportar directamente a través de la plataforma CHIP en la categoría información contable, el responsable de elaborar la información financiera debe cumplir tal obligación en las condiciones y plazos que haya establecido la regulación contable pública vigente.

CONCEPTO No. 20182300020741 DEL 02-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento del Laudo Arbitral en contra de Metrolínea S.A.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento del Laudo Arbitral en contra de Metrolínea S.A.

Doctor

LUIS IGNACIO MACIAS ESPARZA

Directos Financiero

Empresa de Transporte de Bucaramanga S.A (Metrolínea S.A)

Bucaramanga, Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500044882, del día 05 de octubre de 2017, mediante el cual indica que “Metrolínea S.A., ente gestor del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Bucaramanga celebró el contrato M-LP-001-2008, de fecha 18 de noviembre de 2008 con Estaciones Metrolínea Ltda., para la construcción de la estación Cabecera y los patios de operación y talleres de Floridablanca. La demandante Estaciones Metrolínea Ltda., solicita a través de convocatoria a Tribunal de Arbitramento que sean resueltas en su favor las pretensiones relacionadas con la liquidación del Contrato de Concesión y que fue terminado anticipadamente y de común acuerdo por las partes.”

El consultante indica que el Laudo Arbitral definitivo condena a Metrolínea S.A a pagar al tercero de la siguiente manera: 50% dentro de los 18 meses siguientes a la ejecución del laudo, es decir, septiembre 9 de 2017, y el otro 50% al año, es decir, 9 de septiembre de 2018. Igualmente, durante estos periodos se reconocerán y pagarán intereses al DTF más cinco (5) sobre el saldo adeudado, los cuales se pagarán con el respectivo capital. En caso de mora sobre el capital se causarán intereses de mora a la tasa máxima legal.

Adicionalmente, el consultante resalta que “...en las anteriores vigencias las sentencias judiciales se registraban en cuentas de orden, porque para la administración estas deben ser asumidas por los municipios del área metropolitana de Bucaramanga en cumplimiento del convenio de cofinanciación y en el entendido que no existen recursos para el pago de las obligaciones contraídas. (...)”

Explica lo siguiente: “(...) El valor de los intereses por Laudo Arbitral de Estaciones Metrolínea S.A., con corte a agosto 31 de 2017 asciende a la suma de \$13.911.054.816 que, si bien se registra en el Estado de Resultados, genera causal de disolución, en el entendido que la entidad cuenta con un patrimonio de \$8.065.847.337.00. Igualmente, a la fecha esta partida no cuenta con fuente de financiación ni partida presupuestal. Ahora bien, el artículo 395 del Estatuto Tributario establece que para los rendimientos financieros entre los cuales están los intereses de capital será del 7% que se realizará sobre los pagos o abonos en cuenta lo que ocurra primero. Para nuestro caso la retención si se contabiliza en septiembre será de \$973.773.837, recursos que no cuenta Metrolínea para realizar el pago a la DIAN.”

Por último, el consultante indica lo siguiente: “Para la construcción de Portal PQP, se adquirió un predio el día 28 de abril de 2008 con recursos del convenio de cofinanciación, es decir sin contar con recursos propios del ente gestor, a la fecha este predio está a nombre de Metrolínea S.A.”

Por lo anterior, Metrolínea S.A. efectúa la siguiente solicitud:

“(…) ... solicitamos una orientación sobre la norma aplicable para el reconocimiento del proceso judicial de Estaciones Metrolínea Ltda., considerando que Metrolínea es el ente gestor encargado de planear, ejecutar, poner en marcha y controlar la operación, así como de asegurar un excelente servicio al usuario, como ustedes lo expresan en el concepto del 27 de enero de 2014 remitido al Ministro de Hacienda y Crédito Público Doctor Mauricio Cárdenas Santamaría. 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. De igual manera es importante tener en cuenta el oficio remitido por el Dr. Alejandro Maya Martínez del 06 de septiembre de 2017, viceministro de Transporte en donde solicita al Alcalde de Bucaramanga “adelantar las acciones tendientes a sumir las obligaciones derivadas de los procesos judiciales de acuerdo con la participación del ente territorial, teniendo en cuenta las manifestaciones y posiciones por parte de los delegados de ese Ministerio en las sesiones de Junta Directiva y Asamblea de Accionistas que de manera particular se ha indicado al cumplimiento del Convenio de Cofinanciación así como el aprovisionamiento para atender estas obligaciones producto de las contingencias judiciales”.

Tener en cuenta que en la cláusula 3 del convenio de cofinanciación como el documento CONPES 3368 de la Política Nacional de Transporte Urbano y masivo-seguimiento del 1 de agosto de 2005 establece que la utilización de los recursos financieros tanto de la Nación como los entes territoriales debe estar dirigido únicamente para atender los costos de los componentes elegibles de los proyectos SITM. Y en ese entendido no se podrán utilizar para otros componentes, los cuales deben ser asumidos por las entidades territoriales, quienes son las titulares de la infraestructura y deben contemplar y atender los reconocimientos de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales como consecuencia del desarrollo del proyecto.

Es de nuestro conocimiento que la Contaduría expidió la Resolución 310 del 31 de julio de 2017 sobre el procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliación extrajudicial y embargos de cuentas bancarias donde establece que con la liquidación de la sentencia en firme condenatoria la empresa registrará el crédito judicialmente reconocido como una cuenta por pagar; agradecemos tener en cuenta las anteriores apreciaciones y que Metrolínea no cuenta con los recursos que permitan cumplir con la obligación del pago del laudo de Estaciones Metrolínea S.A., y que anteriormente la misma Contaduría había conceptuado que de acuerdo al convenio de cofinanciación le corresponde a los municipios asumir los costos adicionales y por ende realizar el registro de estos procesos judiciales.

El predio adquirido con recursos del convenio de Cofinanciación como debe estar registrado en la contabilidad de Metrolínea S.A., adjunto certificado de libertad y tradición donde se evidencia la titularidad, así como la liquidación del predial.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público:

El numeral 6.1.1. Activos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, define Activos así:

“Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional. (...)” (Subrayado fuera del texto).

En cuanto a los pasivos, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, define un pasivo como: “...una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan

beneficios económicos.”. Así mismo, el Marco Conceptual establece que las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal, así como pueden ser obligaciones que pueden aparecer por la actividad normal de la empresa, por costumbre o por la intención de mantener buenas relaciones comerciales o de actuar equitativamente.

En cuanto a la Norma de cuentas por pagar, incorporada en el Capítulo II de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, el párrafo 1 del numeral 4.1 establece que se reconocerán cuentas por pagar cuando se traten de “...obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.”

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado mediante la Resolución N° 310 de 2017, establece el procedimiento para el reconocimiento de obligaciones y revelación de pasivos contingentes por concepto de demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales.

2. Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El numeral 6.1.1. Activos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, define 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.

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).

El numeral 6.1.2. Pasivos, del citado Marco Conceptual, define pasivo así:

“... 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. (...)

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; también pueden ser 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. (...)” (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado mediante la Resolución N° 116 de 2017, establece el procedimiento para el reconocimiento de obligaciones y revelación de pasivos contingentes por concepto de demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuestas, se concluye lo siguiente:

Dado que existen dificultades para identificar contractualmente a quien corresponde de manera expresa la obligación de pagar la sentencia por el laudo arbitral y el control sobre los predios comprados con los recursos del convenio de cofinanciación, es indispensable que conjuntamente la empresa y la entidad territorial definan la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, las condiciones y alcance de las obligaciones frente al contrato de concesión, la responsabilidad de ambas partes con el tercero, entre otros, de tal manera que se puede determinar cuál de las siguientes situaciones se configura:

- 1) Que los flujos erogarán directamente del ente territorial, sin afectar a la empresa, en cuyo caso esta última no reconocerá cuenta por pagar alguna.
- 2) Que los flujos afectarán a la empresa, pero el ente territorial le reembolsará a esta, caso en el cual la empresa deberá reconocer una cuenta por pagar frente al demandante y una cuenta por cobrar a la entidad territorial.
- 3) Si los flujos estarán a cargo de la empresa, sin que exista derecho a reembolso con cargo al ente territorial, situación que conlleva únicamente al reconocimiento de la cuenta por pagar en la contabilidad de la empresa.

En cada caso se deberá aplicar el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado mediante la Resolución N° 116 de 2017, cuando la afectación corresponda a la entidad territorial, o el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado mediante la Resolución N° 310 de 2017, para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, si se impactan las cuentas por pagar de Metrolínea S.A.

Adicionalmente, deberán evaluar los criterios de reconocimiento de activos, verificando cuál de las entidades tiene el control de los predios, de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del bien pueda medirse fiablemente, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado en una de las entidades.

CONCEPTO No. 20182000022751 DEL 12-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Factibilidad para la realización de la depuración contable, a través del Comité de Sostenibilidad Contable

Doctora

MARIA ANITA ESPITIA CALVO

Funcionaria asignada cobro coactivo

Gobernación de Boyacá

Tunja - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con número 2018550000811-2 día 8 de marzo de 2018, mediante la cual solicita concepto jurídico sobre la factibilidad de realizar la depuración contable, a través del Comité de Sostenibilidad Contable del Departamento, de la cartera morosa correspondiente a sentencias judiciales y sanciones disciplinarias, sobre las cuales el departamento adelanta procesos de cobro coactivo, toda vez que se han considerado de imposible recuperación, en atención a que han pasado más de 5 años después de realizada la notificación del mandamiento de pago (artículo 818 E.T.). Además, manifiestan que se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 6 del Decreto N° 055 del 3 de febrero de 2017 para que se clasifiquen como cartera de improbable recaudo.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Dentro del artículo 355. Saneamiento contable de la Ley 1819 de 2016, se establece que “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 1753 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”.

En efecto, el artículo 59. Depuración contable de la Ley 1739 de 2014, modificado por el artículo 261 de la Ley 1753 de 2015, determina que en un plazo máximo de cuatro (4) años contados a partir de la vigencia de la ley, la entidad deberá realizar las gestiones administrativas necesarias para la depuración de la información contable, con el fin de que

los estados financieros se revelen en forma fidedigna a la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad. Por tanto, “(...) deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos y obligaciones, que afectan su patrimonio depurando y castigando los valores que presentan un estado de cobranza o pago incierto, para proceder, si fuera el caso a su eliminación o incorporación de conformidad con los lineamientos de la presente ley.

Para tal efecto la entidad depurará los valores contables, cuando corresponda a alguna de las siguientes condiciones:

c) Que correspondan a derechos u obligaciones con una antigüedad tal que no es posible ejercer su exigibilidad, por cuanto operan los fenómenos de prescripción.” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, el artículo 5 de la Resolución N° 107 de 2017, expedida por la CGN, señala el tratamiento contable para el saneamiento contable del artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 para entidades territoriales para el proceso de la depuración contable, el cual incluye la identificación de los bienes, derechos u obligaciones objeto de depuración, en la cual se establece:

“Las entidades territoriales adelantarán las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de los periodos contables 2016 y 2017, a fin de garantizar que la información financiera que se presente en sus primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir, aquellos que se presenten con corte al 31 de diciembre de 2018, cumplan con las características cualitativas fundamentales de la información financiera {Relevancia y Representación fiel) de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos u obligaciones, y, mediante la incorporación y retiro de las partidas a que haya lugar, evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

c) derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

d) derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad territorial; (...)” (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, dentro de esta resolución se señalan los registros de la depuración contable; dentro de la que se resaltan tres momentos: a) Depuración contable durante el

2017 sobre la información financiera del 2016, b) Depuración contable durante el 2018 sobre la información financiera del 2017 y c) Depuración contable permanente y sostenible por sucesos ocurridos durante el 2018 y siguientes.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye lo siguiente:

Para la realización de la depuración contable, correspondiente a la cartera morosa por sentencias judiciales y sanciones disciplinarias, sobre las cuales el Departamento adelanta procesos de cobro coactivo y que, posteriormente se han considerado de imposible recuperación, además de cumplir con las condiciones del artículo 59 de la Ley 1739 de 2014, es la entidad territorial la encargada de definir y adelantar las gestiones administrativas correspondientes para el saneamiento de la información contable, por lo que si esta dispone de un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, dicho proceso deberá contar con las recomendaciones que formule este órgano asesor.

CONCEPTO No. 20182000023431 DEL 17-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Depuración contable Resolución 107 de 2017

Doctor
FABIAN DARÍO ARANGO LÓPEZ
Contador
Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín ISVIMED
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550000432-2 de febrero 6 de 2018, en la que pide a la CGN aclarar lo siguiente:

1. Si el Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín (ISVIMED), que es una entidad descentralizada del Municipio de Medellín, que hace parte del sector gobierno, puede aplicar lo dispuesto por la CGN en la Resolución N° 107 de 2017

2. Cuáles son las cuentas que, en desarrollo del proceso de depuración contable permanente, debería utilizar el ISVIMED en 2018 para reconocer el retiro de activos o pasivos o la incorporación tanto de activos como de pasivos no registrados, asuntos que afectaron la razonabilidad de los estados contables del Instituto a 31 de diciembre de 2017.

CONSIDERACIONES

La CGN mediante concepto radicado con el N° 20182000017571 de fecha 2 de marzo de 2018, dirigido al Doctor Jorge Iván Velásquez Restrepo, Subdirector Administrativo y Financiero del Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín -ISVIMED-, señaló 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 a que se refiere el artículo 286 de la C.P. como son 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 a las entidades territoriales del nivel central.

Según lo anterior, no es viable a las entidades del nivel descentralizado aplicar la Resolución N° 107 de 2017 sobre saneamiento contable, proceso que deben desarrollar en forma permanente y sostenible según lo dispone el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016.

De manera que la entidad analizará, para reconocer en la contabilidad las depuraciones y ajustes realizados en la vigencia de 2018, originados en procesos de depuración no efectuados en la vigencia de 2017, si los ajustes corresponden a la aplicación de la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores o si se trata de la incorporación o baja de derechos y obligaciones en donde se aplicará la Norma para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos que corresponda, afectando el estado de resultados del periodo.” (Subrayados fuera de texto)

El Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín -ISVIMED-, es una entidad descentralizada del orden Municipal, creado por el acuerdo Municipal No. 11 de 2004 y

transformado por el acuerdo Municipal No. 52 de 2008, cuyo objeto social es “Gestionar los planes de vivienda de interés social en el Municipio de Medellín, implementando una política integral y coordinada con actores públicos, privados y comunitarios que garantice el derecho al hábitat y a la vivienda digna y permita mejorar la calidad de vida de los grupos familiares de menores ingresos. Actuando en un marco de transparencia, equidad, sostenibilidad y corresponsabilidad”. (Subrayado fuera de texto)

La Ley N° 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.” en el artículo 355 señaló: “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 1753 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.”

En desarrollo del artículo 355 de la Ley N° 1819 de 2016, la CGN expidió la Resolución N° 107 de 2017 “Por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 y se modifican los Catálogos Generales de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018”, norma que en sus consideraciones hace referencia al artículo 286 de la Constitución Política el cual establece que “Son entidades territoriales los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas”, y en su inciso segundo dispone que “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)

De otra parte, la Ley N° 298 de 1996 al referirse a las funciones del Contador General de la Nación determinó: (...)

“Artículo 3º. Literal k) Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley.

Artículo 4º. Literal r) Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables. (...)”

En este sentido, el Decreto N° 2145 de 1999 en su literal d) señala que a “La Contaduría General de la Nación, (...) corresponde, en materia contable, diseñar, implantar, establecer políticas de Control Interno y coordinar con las Entidades el cabal cumplimiento de las

disposiciones en la implantación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, de conformidad con la normatividad vigente sobre la materia”.

En desarrollo de las competencias enunciadas, la CGN expidió la Resolución N° 193 de 2016, mediante la cual se incorporó, en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, el cual establece en sus artículos 2 y 5,

“Artículo 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.

ARTÍCULO 5º. Cronograma. El cronograma de aplicación del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la presente Resolución, es el siguiente: (...)

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.”

Así mismo, el numeral 3.2.15 del mismo procedimiento, dispone lo siguiente:

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad; b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la

jurisdicción coactiva; c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción; d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad; e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio; g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro; h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación. Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.”

El 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. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. Competencia de una entidad descentralizada de gobierno en el nivel territorial para adelantar procesos de saneamiento contable con fundamento en lo dispuesto por el Artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 y la Resolución N° 107 de 2017

El Artículo 355 de la Ley Nº 1819 de 2016 hace referencia al proceso de depuración contable que deben realizar las entidades territoriales a que se refiere el artículo 286 de la C.P., esto es a los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas; en tal sentido la Resolución Nº 107 de 2017 expedida por la CGN en uso de sus competencias legales, aplica a la entidad jurídica que represente la entidad territorial, es decir, al nivel central respectivo.

Como consecuencia de lo anterior, no es factible que una entidad descentralizada del nivel territorial ejecute procesos de saneamiento contable con fundamento en lo dispuesto por la CGN en la Resolución Nº 107 de 2017. Sin embargo, las entidades públicas en términos generales tienen la obligación de adelantar procesos de depuración contable, para efectos de garantizar la relevancia y representación fiel de la información contable, para lo cual se deberá atender lo dispuesto por la CGN en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, numeral 3.2.15, del anexo de la Resolución Nº 193 de 2016.

2. Afectación contable en desarrollo del proceso de depuración contable permanente, mediante el cual se ordena el retiro o incorporación de activos o pasivos para corregir asuntos que afectaron la razonabilidad de los estados contables del Instituto a 31 de diciembre de 2017.

A partir del 1 de enero del 2018, los ajustes a las cifras presentadas en los estados financieros del 31 de diciembre de 2017, derivados de procesos de saneamiento contable que se omitieron en su momento, deberán afectar las cuentas que representan derechos y obligaciones que se pretenden sanear o depurar y, como contrapartida, se afectará la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. En ningún caso se harán con cargo o abono en la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

CONCEPTO No. 20182000023591 DEL 17-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Terceros asociados en los registros de legalización de la ejecución de un proyecto por parte de un patrimonio autónomo. Documentos soporte de los registros contables de los gastos efectuados y activos adquiridos por el patrimonio autónomo en la ejecución de un proyecto.

Doctor

HECTOR MARIO LONDOÑO RÍOS

Director Financiero

Contraloría General de la República

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000717-2, del día 20 de febrero de 2018, en la cual señala lo siguiente:

“Entre la Contraloría General de la República y la Agencia Inmobiliaria Virgilio Barco se ha constituido el Convenio interadministrativo No. 113 - 196 cuyo objeto es aunar esfuerzos para formular, estructurar y ejecutar proyectos inmobiliarios para atender las necesidades en materia de infraestructura de las diferentes sedes de la Contraloría, por aproximadamente \$10.100 millones más los rendimientos que se generen durante su ejecución. Para la ejecución del mismo se constituyó el patrimonio autónomo 73283 en la Fiduciaria Colpatría.

La inquietud que se genera y solicita a la CGN aclarar es a nombre de que tercero se deben registrar los gastos que se generen a través de la ejecución de dicho convenio, si a nombre del Patrimonio Autónomo quien es quien contrata y paga o del tercero proveedor que factura y presta los servicios?

Igualmente, cuáles deberían ser los soportes de los registros contables respecto de los gastos y los activos que se adquieran o construyan en desarrollo y ejecución del convenio; si basta con los informes de la Fiduciaria o se debe contar con las facturas expedidas por cada uno de los proveedores o contratistas del Patrimonio Autónomo?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Tercero asociado al registro contable

En el numeral 4.2. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 y sus modificaciones, se encuentran las características de mejora, entre las cuales se menciona, en el numeral 4.2.1., la 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. (...)”

Ahora bien, el artículo 14 del capítulo 6 de la Resolución N° 000060 de 2017, “Por la cual se establece el grupo de obligados a suministrar información tributaria a la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, por el año gravable 2018, se señala el contenido, características técnicas para la presentación y se fijan los plazos para la entrega.”, emitida por la DIAN, señala lo siguiente:

“14. INFORMACIÓN DE LAS SOCIEDADES FIDUCIARIAS

Las sociedades fiduciarias que administren patrimonios autónomos y/o encargos fiduciarios deberán informar bajo su propio NIT y razón social el valor patrimonial de los derechos fiduciarios, las utilidades causadas, el valor de los ingresos recibidos con cargo a cada uno de los fideicomisos, los pagos o abonos en cuenta realizados con recursos del fideicomiso y las retenciones practicadas y/o asumidas, según lo dispuesto en el artículo 631 y 631-3 del Estatuto Tributario. (...)

14.3. La información de los pagos o abonos en cuenta realizados con recursos del fideicomiso deberá reportarse en el Formato 1014 Versión 2, 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 artículo 16 de la presente resolución.

(...) PARÁGRAFO 2. En el caso de los fideicomisos, la obligación de reportar recae en la sociedad fiduciaria, por lo tanto, los fideicomitentes o fiduciantes no deben reportar los pagos efectuados por los fiduciarios. Caso contrario, cuando la retención en la fuente sea practicada por los fideicomitentes o fiduciantes, la totalidad del pago y su respectiva retención debe ser reportada por los fideicomitentes o fiduciantes y no por la Sociedad Fiduciaria.” (Subrayado fuera de texto)

Soportes de los Registros Contables

Por su parte, el numeral 3.2.3 del anexo a Resolución N° 193 de 2016 “Por el cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el procedimiento para la evaluación del control interno contable”, menciona lo siguiente:

“3.2.3 Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

La estructura documental del sistema de contabilidad, la cual fundamenta el requisito de verificabilidad, contribuye de manera integral a la aplicación de los diferentes tipos de control que están definidos constitucional y legalmente. (...)

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

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. (...)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Tercero asociado al registro contable

Las erogaciones que se realicen a través del patrimonio autónomo para la ejecución del convenio realizado entre la CGR y la Agencia Inmobiliaria Virgilio Barco para la formulación, estructuración y ejecución de proyectos inmobiliarios con el fin de atender las necesidades en materia de infraestructura de las diferentes sedes de la Contraloría, cuyo beneficiario es la CGR, deberán tener como tercero asociado en el momento de la legalización que realice esta entidad, al patrimonio autónomo, toda vez que es este negocio jurídico quien realiza la contratación de los terceros, proveedores de los bienes y servicios relacionados con el proyecto, y entrega la información de ejecución; de esta manera, los terceros contratados por el patrimonio autónomo deberán estar asociados en la contabilidad de este.

Adicionalmente, la CGR como beneficiaria, deberá adoptar las estrategias o mecanismos de registro apropiados para garantizar la trazabilidad de los hechos económicos asociados a la ejecución del convenio, en forma tal que le permita dar cumplimiento, entre otras, a la característica de mejora de verificabilidad, señalada en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno; lo anterior, pese a que en su contabilidad, el tercero asociado debe ser el patrimonio autónomo y no el proveedor de los bienes o servicios.

Soportes de los Registros Contables

Los soportes de los registros contables realizados por la entidad de los gastos efectuados y activos adquiridos mediante el patrimonio autónomo en desarrollo del proyecto, deberán ser definidos por la CGR de acuerdo con la política contable establecida y la estructura de su sistema documental, considerando que los documentos soporte constituyen una fuente de verificabilidad y comprobación de la información contable, y que estos pueden ser de origen interno o externo siempre que muestren la adecuada trazabilidad y esencia de los hechos económicos. Adicionalmente, para la definición de dichos documentos la entidad debe considerar las disposiciones legales que aplican a cada uno de ellos y verificar el cumplimiento de las mismas, con el fin de que pueda ser soporte idóneo del registro contable.

CONCEPTO No. 20182000024791 DEL 20-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Vigencia del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2164

Compilación a 31 de diciembre de 2018

Señor
TITO JAVIER NÁTERA LABRADOR
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550001353-2 del 20 de marzo de 2018, mediante la cual consulta:

“En el marco del Decreto 1499 de 2017, se conforma el Comité Institucional de Gestión y Desempeño, y desaparecen los comités que no estén creados por Ley. ¿El comité de saneamiento contable también desaparece y sus funciones son asumidas por el Comité Institucional de Gestión y Desempeño o continúa vigente?

CONSIDERACIONES

El Artículo 133 de la Ley N° 1753 de 2015 señala: “Integración de Sistemas de Gestión. Intégrense en un solo Sistema de Gestión, los Sistemas de Gestión de la Calidad de que trata la Ley 872 de 2003 y de Desarrollo Administrativo de que trata la Ley 489 de 1998. El Sistema de Gestión deberá articularse con los Sistemas Nacional e Institucional de Control Interno consagrado en la Ley 87 de 1993 y en los artículos 27 al 29 de la Ley 489 de 1998, de tal manera que permita el fortalecimiento de los mecanismos, métodos y procedimientos de control al interior de los organismos y entidades del Estado.

El Gobierno Nacional reglamentará la materia y establecerá el modelo que desarrolle la integración y articulación de los anteriores sistemas, en el cual se deberá determinar de manera clara el campo de aplicación de cada uno de ellos con criterios diferenciales en el territorio nacional.

Una vez se reglamente y entre en aplicación el nuevo Modelo de Gestión, los artículos 15 al 23 de la Ley 489 de 1998 y la Ley 872 de 2003 perderán vigencia.”

En este sentido el Decreto 1499 de 2017, “Por medio del cual se modifica el Decreto 1083 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Función Pública, en lo relacionado con el Sistema de Gestión establecido en el artículo 133 de la Ley 1753 de 2015” determinó las políticas de desempeño y gestión institucional, el Modelo Integrado de Planeación y Gestión y la articulación del sistema de gestión con los sistemas de control interno previstos en la Ley 87 de 1993 y en la Ley 489 de 1998.”

Ahora bien, en relación con los sistemas de control interno, el artículo 3 de la Ley 87 de 1993 establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

La Ley 489 de 1998 en el artículo 27 crea el Sistema Nacional de Control Interno, conformado por el conjunto de instituciones, instancias de participación, políticas, normas, procedimientos, recursos, planes, programas, proyectos, metodologías, sistemas de información y tecnología aplicable, el cual está inspirado en los principios constitucionales de la función administrativa.

Posteriormente, el artículo 4º del Decreto 2145 de 1999 incluye a los reguladores dentro de las instancias de articulación necesarias para lograr el funcionamiento armónico del Sistema Nacional de Control Interno y el artículo 6º del mismo Decreto (modificado por el artículo 3º del Decreto Nacional 2539 de 2000) establece que los Reguladores son los competentes para impartir las normas, políticas y directrices a las que deben sujetarse los entes públicos en materia de Control Interno, y en tal sentido el literal d) establece que a “La Contaduría General de la Nación, (...) corresponde, en materia contable, diseñar, implantar, establecer políticas de Control Interno y coordinar con las Entidades el cabal cumplimiento de las disposiciones en la implantación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, de conformidad con la normatividad vigente sobre la materia”.

En el marco de sus competencias constitucionales y legales la Contaduría General de la Nación, definió los Nuevos marcos normativos de Contabilidad que deben aplicar las entidades que conforman el sector público, en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, por lo que fue necesario incorporar el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, con base en estos marcos normativos y en concordancia con la actualización de la implementación del Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014.

En cumplimiento a la normatividad vigente, la CGN expidió la Resolución N° 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” la cual en el numeral 3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable dispone, “Con el propósito de lograr una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deberán observar, como mínimo, los siguientes elementos y actividades. (...)”

3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera.

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces. (...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

El Decreto 1499 de 2017, modificó el Decreto 1083 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Función Pública, en lo relacionado con el Sistema de Gestión establecido en el artículo 133 de la Ley 1753 de 2015 y en él se determinaron las políticas de desempeño y gestión institucional, el Modelo Integrado de Planeación y Gestión y la articulación del sistema de gestión con los sistemas de control interno previstos en la Ley 87 de 1993 y en la Ley 489 de 1998.

Dicho decreto no modificó las normas que regulan el Sistema de Control Interno como son la Ley 87 de 1993 y la Ley 489 de 1998 en lo relacionado con el Sistema de Control Interno, normas que sustentan lo dispuesto por la CGN en la Resolución N° 193 de 2016, mediante la cual se regula el procedimiento para la implementación del Sistema de control interno

contable, en el cual hace referencia a la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, por lo que éste continúa vigente.

CONCEPTO No. 20182000025301 DEL 24-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicabilidad de los conceptos No. CGN 20162000016641 y 20172000062471 sobre conciliaciones bancarias

Doctor
VÍCTOR DANIEL GUEVARA CARDONA
Contador General
Servicio Nacional de Aprendizaje - SENA
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001322-2, del 20 de marzo de 2018, mediante la cual consulta lo siguiente:

¿Bajo el Nuevo Marco Normativo Para Entidades De Gobierno, se debe seguir aplicando los conceptos de Contaduría General de la Nación No. 20162000016641 DEL(Sic) 20-06-2016 y el No. 20172000062471 DEL 26-09-2017?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución No. 193 de 2016, y sus modificaciones, 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, según lo establece en su artículo 6º y rige a partir del 1º de enero de 2018, indica:

“3.2.14 Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas con las diferentes entidades con las cuales se efectúan transacciones con o sin situación de fondos, o la circularización con deudores y acreedores.

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad.

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información. (...)

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.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de gobierno, expedido mediante Resolución N° 620 de 2015, modificado por la Resolución N° 468 de 2016, establece la siguiente clasificación de cuentas y subcuentas:

“13 CUENTAS POR COBRAR

1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR (...)

138412 Descuentos no autorizados (...)

24 CUENTAS POR PAGAR

2407 RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS (...)

240720 Recaudos por clasificar (...)

48 OTROS INGRESOS

4808 INGRESOS DIVERSOS (...)

480805 Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros (...)

58 OTROS GASTOS

5890 GASTOS DIVERSOS (...)

589019 Pérdida por baja en cuenta de activos no financieros”

“1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

El valor de los derechos que se originen por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

El valor del recaudo total o parcial de los derechos.

El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.(...)

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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del pago efectuado a la entidad pública, entidad privada o persona natural.
- 2- El valor de la aplicación del recaudo al concepto que corresponda.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos que son de propiedad de terceros sobre los cuales la entidad tiene el derecho de cobro o de retención.
- 2- El valor de los recaudos en las cuentas de la entidad que no hayan sido aplicados al concepto correspondiente.

4808-INGRESOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor causado por los diferentes conceptos.

5890 OTROS GASTOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas.

DINÁMICA SE DEBITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En relación con la aplicabilidad de los conceptos emitidos por la CGN y distinguidos con los N° 20162000016641 del 20 de junio de 2016 y N° 20172000062471 del 26 de septiembre de 2017 es preciso advertir:

La concepción de los pronunciamientos contenidos en tales conceptos, continúa siendo válida bajo los parámetros del Marco Normativo aplicable a las Entidades de Gobierno, expedido por la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

Para efectos de los códigos a utilizar en los registros contables, relacionados con los rubros puestos en contexto en el concepto N° 20172000062471 del 26 de septiembre de 2017, la Entidad deberá, haciendo uso del criterio profesional y del Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015, modificada por la Resolución N° 468 de 2016, efectuar el respectivo análisis y aplicar los rubros que correspondan.

Ahora bien, en caso de requerirse baja en cuentas, por razones justificadas de saneamiento contable, a partir del 1 de enero de 2018 la Entidad deberá atenerse a lo dispuesto en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, y en especial de su numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible, expedido por la CGN mediante la Resolución N° 193 de 2016.

Por otra parte, es preciso advertir que el presente pronunciamiento no está orientado a validar la continuidad de las deficiencias en el control interno que sobre este asunto se ha tratado desde tiempo atrás.

CONCEPTO No. 20182000025971 DEL 27-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Saneamiento cuentas por cobrar pertenecientes a los Fondos de las Instituciones Educativas Oficiales, en donde no se identifica tercero responsables ni soportes

Doctora
 DIANA MONSALVE
 Abogada

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001461-2, del 23 de marzo de 2018, mediante la cual consulta lo siguiente:

“...asesoría jurídica referente a los fondos de las Instituciones Educativas Oficiales en donde existen cuentas por cobrar desde hace más de cinco años de los cuales no se identifica tercero responsable ni tampoco se encuentra (Sic) ningún soporte físico por ese concepto.

Por lo tanto, a la fecha no se ha podido ajustar las partidas de contabilidad en la Institución Educativa...”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley N° 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, determina:

“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 1753 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” (Subrayados fuera del texto)

Por su parte, el Procedimiento para la evaluación del Control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, y sus modificaciones, establece:

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; (...)” (subrayado fuera del texto).

Asimismo, la Resolución N° 107 de 2017, por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley N° 1819 de 2016 y se modifican los Catálogos Generales de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018, prescribe:

“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.

1. IDENTIFICACIÓN DE LOS BIENES, DERECHOS U OBLIGACIONES OBJETO DE DEPURACIÓN

Las entidades territoriales adelantarán las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de los periodos contables 2016 y 2017, a fin de garantizar que la información financiera que se presente en sus primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir, aquellos que se presenten con corte al 31 de diciembre de 2018, cumplan con las características cualitativas fundamentales de la información financiera (Relevancia y Representación fiel) de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos u obligaciones, y, mediante la incorporación y retiro de las partidas a que haya lugar, evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad territorial;
- b) derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad territorial;
- 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;
- f) valores que no estén incorporados en la información financiera y representen derechos o bienes para la entidad territorial. (...)

2. REGISTRO DE LA DEPURACIÓN CONTABLE

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las situaciones descritas en el numeral anterior, la entidad territorial adelantará las acciones correspondientes para el respectivo reconocimiento o baja en cuentas de bienes, derechos u obligaciones, para lo cual efectuará los siguientes registros, dependiendo del periodo contable en el que se realice la depuración contable. (...)

2.2 Depuración contable durante el 2018 sobre la información financiera del 2017

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2018 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2017 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

b) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que dar de baja bienes, derechos u obligaciones, estos se retirarán, por su valor en libros, disminuyendo la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación y demás conceptos asociados, y afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 en relación con la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición.

c) Adicionalmente, la entidad territorial registrará el valor de los bienes o derechos incorporados, así como el valor de las obligaciones que se retiren, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Por su parte, se registrará el valor de los bienes o derechos que se retiren, así como el valor de las obligaciones que se incorporen, con un débito en la subcuenta 991530- Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016. Los anteriores registros se efectuarán por el valor en el que se haya afectado el capital fiscal, producto de la incorporación y retiro de bienes, derechos y obligaciones.

Lo anterior, sin perjuicio de la aplicación del Instructivo 002 de 2015, en lo relacionado con la determinación de los saldos iniciales y la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación” (Subrayados fuera del texto)

De otro lado la Resolución N° 525 de 2016, por la cual incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, indica:

“3 SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas. (...)

3.2 Comprobantes de contabilidad

Los comprobantes de contabilidad son los documentos en los cuales se registran los hechos económicos y sirven de fuente para registrar los movimientos en el libro correspondiente. Los comprobantes de contabilidad pueden ser, entre otros, comprobante de ingreso, egreso y general. El comprobante de ingreso resume las operaciones relacionadas con el recaudo de efectivo o equivalentes al efectivo. El comprobante de egreso constituye la síntesis de las operaciones relacionadas con el pago de efectivo o equivalentes al efectivo. Por su parte, el comprobante general resume las operaciones relacionadas con estimaciones, reclasificaciones y ajustes. (...)

4.2 Pérdida y reconstrucción de documentos

Cuando se presente la pérdida de soportes, comprobantes o libros de contabilidad, deberá activarse el plan de contingencia y de continuidad establecido por la entidad, en desarrollo del sistema de gestión de calidad y administración del riesgo. Lo anterior, sin perjuicio de las acciones administrativas y legales que se deban adelantar como consecuencia de este hecho.

En todo caso, deberá ordenarse de inmediato, por parte del representante legal, la reconstrucción de la información, partiendo de los estados financieros más recientes reportados a las diferentes instancias, los informes de terceros, la información archivada en medios electrónicos, magnéticos, ópticos o similares, y demás información que se considere pertinente”. (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, le corresponde a la Entidad atender la regulación sobre Control Interno Contable, Resolución N° 193 de 2016, la cual establece que permanentemente las entidades deben adelantar las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

Ahora bien, dado que la coyuntura entre la migración al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno y la disposición contemplada en el artículo 355 de la Ley N° 1819 de 2016, las entidades públicas territoriales deben efectuar el proceso de depuración ordenado en esta Ley, en el menor tiempo posible, con el fin de garantizar la calidad de la información contable que servirá de base para efectuar la implementación de la nueva regulación contable.

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 de la depuración contable para los años 2017 y 2018, de acuerdo al Régimen de Contabilidad Público que esté aplicando en su momento, es decir, RCP Precedente para el año 2017 y Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones para el año 2018.

Como consecuencia de lo anterior, la Entidad deberá examinar si los casos objeto de su consulta se enmarcan en alguna de las causales establecidas en el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible, del anexo a la Resolución N° 193 de 2016, o del Artículo 5 de la Resolución N° 107 de 2017, emanadas de la CGN. De ser así, deberá efectuar los registros de que trata el numeral 2 Registro de la depuración contable, de esta última Resolución.

Por otra parte, los comprobantes de contabilidad, comprenden los documentos en los cuales se registran los hechos económicos y sirven de fuente para registrar los movimientos en el libro correspondiente. La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, establece que si existe evidencia de la pérdida de dichos comprobantes, el representante legal, debe ordenar de inmediato la reconstrucción de la información, partiendo de los estados financieros más recientes reportados a las diferentes instancias, los informes de terceros, la información archivada en medios electrónicos, magnéticos, ópticos o similares y demás instrumentos que se consideren pertinentes.

Un proceso de depuración de saldos pendientes de cobro, no solo consiste en la eliminación, razón por la cual, el Municipio debe adelantar todos los esfuerzos administrativos que razonablemente tenga a su alcance, en procura de identificar las causas de la pérdida de los documentos, utilizando mecanismos alternos de comprobación tales

como la circularización y/o requerimientos a terceros y la exploración exhaustiva de archivos en búsqueda de los comprobantes correspondientes.

Si adelantada la gestión anterior, no se logra recuperar la documentación, la entidad deberá conformar un expediente que contenga los papeles de trabajo elaborados en la investigación, los cuales servirán de soporte para la depuración contable de los saldos contables, determinación que debe adoptarse mediante un acto administrativo suscrito por la autoridad competente al interior de la entidad.

CONCEPTO No. 20182000026101 DEL 02-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Marco Normativo que deben aplicar las Instituciones Educativas Públicas

Doctor
WILLIAM CHAVES USAMAG
Asesor Contable, Financiero y Contable
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001619-2, del 09 de abril de 2018, mediante la cual consulta lo siguiente:

...Marco Normativo que deben acatar las instituciones Educativas como los Colegios de Bachillerato; es decir si deben aplicar, según mi concepto Resolución 533, aún cuando sus recursos sean mínimos.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Decreto N° 4791 de 2008, por el cual reglamentan parcialmente los artículos 11, 12, 13 y 14 de la Ley 715 de 2001 en relación con el Fondo de Servicios Educativos de los establecimientos educativos estatales, en sus artículos prescribe:

“Artículo 1°. Ámbito de aplicación. Las normas contenidas en el presente decreto son aplicables a las entidades territoriales y a los establecimientos educativos estatales.

Artículo 2°. Definición. Los fondos de servicios educativos son cuentas contables creadas por la ley como un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos estatales para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento e inversión distintos a los de personal.

Parágrafo. Con sujeción a lo establecido en la normatividad vigente, la administración y ejecución de estos recursos por parte de las autoridades del establecimiento educativo, es autónoma. Los ingresos del Fondo de Servicios Educativos son recursos propios de carácter público sometidos al control de las autoridades administrativas y fiscales de los órdenes nacional y territorial.

Artículo 3°. Administración del Fondo de Servicios Educativos. El rector o director rural en coordinación con el consejo directivo del establecimiento educativo estatal administra el Fondo de Servicios Educativos de acuerdo con las funciones otorgadas por la Ley 715 de 2001 y el presente Decreto.

Parágrafo. Se entiende por administrar el Fondo de Servicios Educativos las acciones de presupuestación, recaudo, conservación, inversión, compromiso, ejecución de sus recursos y rendición de cuentas, entre otras, con sujeción a la reglamentación pertinente y a lo dispuesto por el consejo directivo. (...)

Artículo 6°. Responsabilidades de los rectores o directores rurales. En relación con el Fondo de Servicios Educativos, los rectores o directores rurales son responsables de: (...)

6. Realizar los reportes de información financiera, económica, social y ambiental, con los requisitos y en los plazos establecidos por los organismos de control y la Contaduría General de la Nación, y efectuar la rendición de cuentas con la periodicidad establecida en las normas.

7. Suscribir junto con el contador los estados contables y la información financiera requerida y entregarla en los formatos y fechas fijadas para tal fin. (...)

Artículo 16. Contabilidad. Los fondos de servicios educativos estatales deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación.

La entidad territorial certificada debe establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, en el título 5. NORMALIZACIÓN Y REGULACIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA, numeral 5.2.3. Marco Normativo para Entidades de Gobierno, indica:

“113. Este Marco Normativo es aplicable a las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que se consideran entidades en marcha y que, según su función económica, se clasifican como entidades de gobierno.

114. El Marco Normativo para Entidades de Gobierno es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes.

115. En la definición de este Marco Normativo se consideraron los siguientes aspectos: a) el entorno jurídico y económico de las entidades de gobierno; b) las necesidades de información de los usuarios de la contabilidad pública; c) la utilidad de la información obtenida al aplicar el Marco Normativo; d) la relación entre el costo de preparar la información y el beneficio de utilizarla; e) las particularidades de las entidades de gobierno; f) la capacidad técnica, tecnológica y de recurso humano para enfrentar e implementar los nuevos criterios contables; y g) las posibilidades de su implementación.

116. El Marco Normativo aplicable a las entidades de gobierno está compuesto por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; la Doctrina Contable Pública; y el Catálogo General de Cuentas, todos ellos emitidos por la Contaduría General de la Nación.

117. 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.

118. 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.

119. 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” (Subrayados fuera del texto)

Asimismo, la Resolución N° 533 de 2015, y sus modificaciones, por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones, 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.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Para efectos del reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Instituciones Educativas Públicas, deben aplicarse los criterios contemplados en Marco Normativo para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, así como las modificaciones introducidas a la misma.

Será la Entidad territorial a la cual pertenece la respectiva Institución Educativa, quien determine si esta última llevará una contabilidad independiente o si sus hechos económicos serán objeto de registro dentro de la contabilidad de aquella.

CONCEPTO No. 20182000026351 DEL 04-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de las operaciones realizadas al interior de una entidad contable pública.

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° 2018550001749-2, de fecha 16 de abril de 2018, mediante el cual solicita revaluar lo señalado por la CGN en el concepto 20162000038641, en lo relacionado con el reconocimiento de las operaciones realizadas al interior del Ministerio de Defensa Nacional entre sus diferentes Unidades, Subunidades o centros de Responsabilidad contable.

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 620 de 2015, “Por la cual se incorpora el Catálogo General de Cuentas al Marco normativo para entidades de gobierno”, en el párrafo del artículo 2°, señala: “PARÁGRAFO. Cuando las entidades sujetas a la Resolución 533 de 2015 organicen el proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable, estos aplicarán, integralmente, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución para el registro de sus operaciones y la entidad definirá un procedimiento interno conducente a la eliminación de la totalidad de las operaciones entre dichas unidades o centros de responsabilidad, cuando deba presentar información como una sola entidad.” (Subrayado fuera de texto).

Con respecto a la contabilidad por segmentos al interior de una entidad de gobierno, el Capítulo VI, numeral 3. Información Financiera por Segmentos, de 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 y sus modificaciones, especialmente el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, se señala lo siguiente:

“1. Un segmento es una actividad o grupo de actividades de la entidad que es identificable y para el cual es apropiado presentar información financiera separada con el fin de a) rendir cuentas, b) evaluar el rendimiento pasado de la entidad en la consecución de sus objetivos y c) tomar decisiones con respecto a la asignación de recursos en el futuro.

2. Cuando se den las condiciones anteriormente relacionadas y se considere relevante presentar información financiera por segmentos, la entidad aplicará la presente Norma.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye lo siguiente:

Las entidades de gobierno tienen la autonomía necesaria para determinar la forma de organización y ejecución del proceso contable que más se ajuste a sus necesidades y requerimientos, de manera que este se ajuste a su estructura y características que le sean propias. Tratándose de operaciones realizadas entre diferentes centros de responsabilidad contable, unidades, subunidades, actividades o dependencias internas, en cada caso se deberá aplicar integralmente el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, cuya última modificación fue mediante la Resolución N° 598 de 2017.

Cuando se trate de operaciones mediante las cuales se entregue bienes, recursos o se transfieran obligaciones con carácter permanente entre diferentes áreas de

responsabilidad, al interior de una misa Entidad, tales hechos deberán registrarse afectando los gastos y los ingresos, según corresponda, aplicando el juicio profesional para establecer la esencia económica subyacente del hecho económico.

Como consecuencia de lo anterior y en atención a la forma de organización y ejecución del proceso contable interno adoptado por la entidad, le corresponde a esta definir, documentar y aplicar un procedimiento contable en el que se asegure la eliminación de la totalidad de las operaciones recíprocas internas, para efectos de la preparación y presentación a la CGN de la información contable, como una sola entidad.

Con lo indicado anteriormente se modifica lo indicado por la CGN en el numeral 6 de las conclusiones señaladas en el Concepto N° 20162000038641 de fecha 9 de diciembre de 2016, dirigido al Ministerio de Defensa Nacional.

CONCEPTO No. 20182000027211 DEL 11-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los mayores valores recibidos

Doctora

ANA IBETH LEÓN SUÁREZ

Directora Administrativa y Financiera

Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca - CAR

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) N° 2018550001628-2 del día 9 de abril de 2018, mediante la cual reitera la solicitud enviada a la CGN mediante oficio radicado N° 20172162417 del 29 de diciembre de 2017, aclarar el registro contable correspondiente a los mayores valores causados por ajuste al peso, provenientes de consignaciones que realizan los usuarios.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2185

Compilación a 31 de diciembre de 2018

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, define Activos y Pasivos de la siguiente manera:

“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. (...)

6.1.2. 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.

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.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, mediante el literal k) del artículo 3 de la Ley 298 de 1996, se asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de “Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley”.

En este sentido, el anexo a la Resolución N° 193 de 2016 emitida por la CGN, mediante la cual se incorpora el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, se establece lo siguiente:

“2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que

cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye lo siguiente:

De acuerdo al Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, tanto los aspectos conceptuales relacionados con el proceso contable como los aspectos generales del control interno contables, deben expresarse mediante políticas que procuren que la preparación y presentación de la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, establecidas en el Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno.

Respecto a las políticas contables, definidas como principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros, deberán ser aplicadas de manera uniforme a transacciones, hechos y operaciones similares, formalizadas mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa, es importante aclarar que aun cuando la mayoría de estas se encuentran establecidas en el Marco Normativo anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, algunos hechos económicos para los cuales no se estableció un procedimiento o política particular, es la entidad la encargada de establecerlas, a partir de juicios profesionales, a la naturaleza y actividad de la entidad.

En consecuencia, para el hecho particular consultado, la CAR deberá analizar los hechos que se desprenden de los mayores valores pagados por los usuarios, evaluando circunstancias como la reclamación, el anticipo, entre otros, y sobre estos establecer la política o procedimiento que atienda a su reconocimiento, medición, presentación y revelación.

Por lo tanto, si la entidad establece que los mayores valores recibidos por efectos de la aproximación a pesos, no son objeto de devolución al tercero, estos corresponden a un ingreso, que será objeto de registro en la subcuenta 480827-Aprovechamientos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Por otra parte, efectuado un seguimiento a través del sistema de administración documental de la CGN, se observó que la consulta mencionada con oficio radicado N° 20172162417 del 29 de diciembre de 2017 (registro de la CAR), no fue radicada en la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20182000027251 DEL 11-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Responsabilidad en la aprobación de la depuración y saneamiento contable de la cartera hipotecaria. Aplicación de la Resolución 107 de 2017

Doctor

JUAN CARLOS HERNÁNDEZ ROJAS

Director General (E)

Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones - FONCEP

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) N° 2018550001535-2 del día 3 de abril de 2018, mediante la cual solicita aclarar si la responsabilidad en la aprobación de la depuración y saneamiento contable de la cartera hipotecaria, recae sobre el Representante Legal o la Junta directiva de la entidad. Así mismo, solicita que se permita la aplicación de la Resolución 107 del 30 de marzo de 2017, emitida por la CGN, por medio de la cual se regula el tratamiento contable de las entidades territoriales para dar cumplimiento al saneamiento contable.

CONSIDERACIONES

La Ley 298 de 1996 al referirse a las funciones del Contador General de la Nación determinó:

Artículo 3º. Literal k) “Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley”.

Artículo 4º. Literal r) “Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables”.

En este sentido el Decreto 2145 de 1999 en su literal d) señala que a “La Contaduría General de la Nación, (...) corresponde, en materia contable, diseñar, implantar, establecer políticas de Control Interno y coordinar con las Entidades el cabal cumplimiento de las disposiciones

en la implantación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, de conformidad con la normatividad vigente sobre la materia”.

En desarrollo de las competencias enunciadas, la CGN expidió la Resolución 193 de 2016, mediante la cual se incorporó, en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, el cual establece:

“ARTÍCULO 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.

ARTÍCULO 4º. 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.

ARTÍCULO 5º. Cronograma. El cronograma de aplicación del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la presente Resolución, es el siguiente:

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.” (Subrayado fuera del texto)

El anexo de esta resolución, señala los elementos y actividades de control interno que las entidades deben observar para gestionar el riesgo contable, con el propósito de obtener una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública así:

“1.1 Definición del control interno contable

Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen

razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública. (...)

3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera.

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces. (...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; Obligaciones
- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, la Constitución Política de Colombia, decreta 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 del texto)

En este sentido, el artículo 355. Saneamiento contable de la Ley 1819 de 2016, se establece que “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 1753 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”.

En efecto, el artículo 59. Depuración contable de la Ley 1739 de 2014, modificado por el artículo 261 de la Ley 1753 de 2015, determina que en un plazo máximo de cuatro (4) años contados a partir de la vigencia de la ley, la entidad deberá realizar las gestiones administrativas necesarias para la depuración de la información contable, con el fin de que los estados financieros se revelen en forma fidedigna a la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad. Por tanto, “(...) deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos y obligaciones, que afectan su patrimonio depurando y castigando los valores que presentan un estado de cobranza o pago incierto, para proceder, si fuera el caso a su eliminación o incorporación de conformidad con los lineamientos de la presente ley.

La entidad depurará los valores contables, cuando corresponda a alguna de las siguientes condiciones:

- a) Los valores que afectan la situación patrimonial y no representan derechos, bienes u obligaciones ciertos para la entidad;
- b) Los derechos u obligaciones que no obstante su existencia no es posible ejercerlos por jurisdicción coactiva;
- c) Que correspondan a derechos u obligaciones con una antigüedad tal que no es posible ejercer su exigibilidad, por cuanto operan los fenómenos de prescripción o caducidad;
- d) Los derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneo que permitan adelantar los procedimientos pertinentes para su cobro o pago;
- e) Cuando no haya sido posible legalmente imputarle a persona alguna el valor por pérdida de los bienes o derechos;
- f) Cuando evaluada y establecida la relación costo beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de que se trate.” (Subrayado fuera del texto)

El Acuerdo 257 de 2006 del Concejo de Bogotá, por el cual se dictan normas básicas sobre la estructura, organización y funcionamiento de los organismos y de las entidades de Bogotá, Distrito Capital, y se expiden otras disposiciones, se establece:

“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 67. Funciones de la Junta Directiva del Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones - FONCEP. Son funciones de la Junta Directiva del Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones - FONCEP:

- a. Formular la política general de la entidad en concordancia con el Plan de Desarrollo Económico, Social y de Obras Públicas del Distrito Capital.
- b. Aprobar anualmente los planes, programas y proyectos, y el presupuesto del Fondo, así como las modificaciones que se hagan a los mismos, de acuerdo con las disposiciones distritales vigentes sobre el tema y que sean de su competencia de conformidad con su reglamento.
- c. Adoptar y modificar los Estatutos del Fondo.

d. Evaluar la gestión con base en los informes que le presente la Directora o Director General.

Artículo 68. Directora o Director General del Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones - FONCEP. La Directora o Director General de la entidad para todos los efectos será el representante legal del Fondo. Su cargo es de libre nombramiento y remoción, y será designado por el Alcalde o Alcaldesa mayor.

Tiene las siguientes funciones:

a. Dirigir, coordinar y controlar las actividades de la entidad, en concordancia con las políticas que trace la Junta Directiva y con los objetivos del Fondo.

b. Expedir los actos administrativos, realizar las operaciones y celebrar los contratos que se requieran para el buen funcionamiento del Fondo, de acuerdo con las normas vigentes.

c. Aprobar los proyectos, planes de gestión interna presentados por las dependencias y presentarlos para aprobación de la Junta Directiva.

f. Evaluar y controlar las actividades realizadas y velar por la buena marcha de la organización y sus dependencias.

i. Presentar a la Junta Directiva, informes sobre la ejecución presupuestal, financiera y de gestión de la entidad." (Subrayado fuera del texto)

El Acuerdo de Junta Directiva 02 de 2007, por la cual se adopta la estructura interna y funcional del Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones - FONCEP y se dictan otras disposiciones, la Junta Directiva del Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones - FONCEP, señala:

"CAPÍTULO III - FUNCIONES DE LAS DEPENDENCIAS INTERNAS

ARTICULO 3º. FUNCIONES DE LA DIRECCION. Son funciones del Director del Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones - FONCEP, las siguientes:

a. Dirigir, coordinar y controlar las actividades de la entidad, en concordancia con las políticas que trace la Junta directiva y con los objetivos del Fondo.

b. Expedir los actos administrativos, realizar las operaciones y celebrar los contratos que se requieran para el buen funcionamiento del Fondo, de acuerdo con las normas vigentes.

- c. Aprobar los proyectos, planes de gestión interna presentados por las dependencias y presentarlos para aprobación de la Junta Directiva.
- f. Evaluar y controlar las actividades realizadas y velar por la buena marcha de la organización y sus dependencias.
- i. Presentar a la Junta Directiva, informes sobre la ejecución presupuestal, financiera y de gestión de la entidad.
- j. Presentar un informe anual de labores al Concejo, al Alcalde o Alcaldesa mayor, a la Junta directiva y a los organismos de control y suministrar los informes periódicos u ocasionales que éstos soliciten.

Ahora bien, el artículo 5 de la Resolución N° 107 de 2017, expedida por la CGN, señala el tratamiento contable para el saneamiento contable del artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 para entidades territoriales para el proceso de la depuración contable, el cual incluye la identificación de los bienes, derechos u obligaciones objeto de depuración, en la cual se establece:

“Las entidades territoriales adelantarán las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de los periodos contables 2016 y 2017, a fin de garantizar que la información financiera que se presente en sus primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir, aquellos que se presenten con corte al 31 de diciembre de 2018, cumplan con las características cualitativas fundamentales de la información financiera (Relevancia y Representación fiel) de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos u obligaciones, y, mediante la incorporación y retiro de las partidas a que haya lugar, evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y derechos

- a) valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad territorial;
- b) derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad territorial;
- 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;

f) valores que no estén incorporados en la información financiera y representen derechos o bienes para la entidad territorial;” (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, dentro de esta resolución se señalan los registros de la depuración contable; dentro de la que se resaltan tres momentos: a) Depuración contable durante el 2017 sobre la información financiera del 2016, b) Depuración contable durante el 2018 sobre la información financiera del 2017 y c) Depuración contable permanente y sostenible por sucesos ocurridos durante el 2018 y siguientes.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye lo siguiente:

El proceso que deben desarrollar permanentemente las entidades de gobierno, en aspectos relacionados con la depuración contable permanente y sostenible, corresponde a 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, a fin de presentar el informe de evaluación del control interno contable, en las fechas y condiciones que defina la Contaduría General de la Nación.

Atendiendo a lo dispuesto en el anexo de dicha resolución, en la definición del control interno contable se establece que, la determinación del proceso se encuentra bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, pero su aplicación estará a cargo de los jefes de cada dependencia, con el fin de garantizar que la información financiera cumpla con las características de relevancia y representación fiel.

Para ello, la entidad debe contar con herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera, dentro de las cuales puede recurrir a un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como instancia asesora, o aquellas que se encuentren sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio, que permitan la permanente depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Por tanto, en el caso particular del FONCEP, para realizar la depuración de la cartera hipotecaria es necesario un informe de recomendaciones elaborado por el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, con el que cuenta la entidad, atendiendo a los criterios establecidos en el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible, del anexo a la Resolución 193 de 2016, emitida por la CGN y posteriormente, la baja en cuentas deberá ser aprobada por el Director General como máximo directivo de la entidad, toda vez que no se observa ni en las funciones de la Junta Directiva ni en otra norma vigente, que se le

asignen a este órgano administrativo, este tipo de competencias. No obstante, en atención a la naturaleza de la cartera objeto de depuración, es pertinente que la entidad evalúe la necesidad de realizar las acciones e investigaciones a que haya lugar, para determinar las eventuales responsabilidades.

Ahora bien, en atención a la aplicación de la Resolución 107 de 2017 expedida por la CGN, nos permitimos señalar que la Ley 1819 de 2016, hace referencia al proceso de depuración contable que deben realizar las entidades territoriales, es decir, los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas, según lo indica el artículo 286 de la Constitución Política de Colombia; en tal sentido la Resolución 107 de 2017 aplica únicamente a estas entidades territoriales.

Considerando que el Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones - FONCEP, es un establecimiento público del orden distrital, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio autónomo, adscrito a la Secretaría Distrital de Hacienda, y dado que el ámbito del artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 hace referencia taxativamente a las entidades territoriales, no le es viable aplicar ésta, ni la Resolución 107 de 2017 expedida por la CGN.

CONCEPTO No 20182000028061 DEL 22-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Ajustes de ejercicios anteriores originados en la ejecución de recursos de convenios interadministrativos.

Señor
JOHN FREDDY CANGREJO BERMÚDEZ
Coordinador GIT Contabilidad
Subdirección Financiera
Departamento Administrativo para la Prosperidad Social (DPS)
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001570-2, del 5 de abril de 2018, mediante la cual manifiesta que el

Contaduría General de la Nación

*Régimen de
Contabilidad
Pública*

2197

Departamento Administrativo para la Prosperidad Social (DPS) ha venido analizando y preparando la información contable objeto de convergencia hacia el Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones. Como resultado del análisis efectuado, se evidenció la recepción de soportes de legalización de recursos de convenios interadministrativos después de la fecha límite para efectuar los registros contables del periodo 2017 en el macroproceso contable del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación)

Conforme a lo anterior, se consulta lo siguiente:

1. Dado que los informes de ejecución de recursos de convenios interadministrativos de los últimos meses de 2017 se recibieron de manera extemporánea ¿Es procedente utilizar el comprobante de ajustes por errores y reclasificaciones, indicado en el numeral 5.1. del Instructivo 003 de 2017 expedido por la CGN, para registrar los hechos económicos que se originaron como resultado de las actividades adelantadas en esos meses?
2. En caso de respuesta afirmativa a la pregunta anterior ¿cuál es la contrapartida que se utilizaría para reconocer aquellas disminuciones en el activo que se registran como gastos del periodo en vista de que las cuentas de resultados del periodo 2017 ya se encuentran cerradas en el macroproceso contable del SIIF Nación?
3. Considerando que en el transcurso del año se continuarán recibiendo extemporáneamente informes de ejecución de recursos de convenios interadministrativos debido a la dinámica de los procesos de legalización ¿cuál es la cuenta que se debe afectar para registrar los gastos devengados en periodos anteriores en vista de que el nuevo Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de gobierno eliminó este concepto de las cuentas de resultado?

Al respecto, me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El artículo 4° de la Resolución N° 533 de 2015, modificado por el artículo 1° de la Resolución N° 693 de 2016 establece lo siguiente respecto del cronograma de aplicación del Marco Normativo de Entidades de Gobierno:

“ARTÍCULO 4°. Cronograma. 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...

Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1° 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 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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 5.1 del Instructivo 003 de 2017 expedido por la Contaduría General de la Nación (CGN), mediante el cual se imparten las instrucciones relacionadas con el cambio del periodo contable 2017-2018, el reporte de información a la CGN y otros asuntos del proceso contable, estipula lo siguiente en relación con el procedimiento de cargue de saldos iniciales en el SIIF Nación:

“5.1. Transición al marco normativo para entidades de gobierno en el SIIF-Nación

Para efectos de la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, una vez efectuado el cierre contable del año 2017, el Sistema cargará automáticamente los saldos iniciales para el año 2018 y las entidades dispondrán de tres tipologías de comprobantes contables para realizar el formulario de la Categoría Estado de Situación Financiera de Apertura - Convergencia, así:

Ajustes por errores y reclasificaciones: corresponden 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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 4.3 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, dispuesta en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, establece:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmatrimales no se requerirá su reexpresión retroactiva. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de gobierno, establece la descripción y dinámica de la cuenta 3109- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, así:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: (...)

3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON: (...)

3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con fundamento en las consideraciones antes señaladas, se concluye lo siguiente:

1. Para el caso consultado no es procedente emplear el comprobante contable de Ajustes por errores y reclasificaciones de que trata el numeral 5.1 del Instructivo 003 de 2017 de que trata el numeral 5.1 del Instructivo 003 de 2017, teniendo en cuenta que los informes de ejecución de recursos de convenios interadministrativos se recibieron con posterioridad al 1° de enero de 2018 y que esta tipología de comprobante contable fue establecida para que las entidades de gobierno pudiesen corregir los errores en la aplicación de la regulación contable anterior, evidenciados en la fecha de transición.

Por consiguiente, los hechos económicos originados en la ejecución de recursos de convenios interadministrativos durante los últimos meses de 2017 y sobre los cuales el DPS tuvo conocimiento después del 1° de enero de 2018, deben ser registrados como un error en los movimientos del trimestre en el que se recibe la información, utilizando el comprobante definido por el SIIF Nación para ese periodo y atendiendo lo dispuesto en el numeral 4.3 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenida en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017.

Para el efecto, el DPS debe ajustar el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se ven afectadas con base en la información recibida de forma extemporánea. Los movimientos débitos o créditos que debían afectar las cuentas de resultado del periodo 2017, deben ser registrados en la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados o 310902-Pérdidas o déficits acumulados, de la cuenta 3109 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda.

2. Como se expuso en el numeral anterior, sólo los errores evidenciados en la fecha de transición pueden ser incluidos en el comprobante contable de Ajustes por errores y reclasificaciones de que trata el numeral 5.1 del Instructivo 003 de 2017, motivo por el cual no es posible dar respuesta a la pregunta formulada en el segundo numeral de su consulta.

Sin embargo, se precisa una vez más, que los errores descubiertos después del 1° de enero de 2018, deben ser registrados en los movimientos del trimestre en el que se descubre el error, utilizando el comprobante definido por el SIIF Nación para ese periodo y ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se ven afectadas por el error.

Por su parte, los movimientos débitos o créditos que debían afectar las cuentas de resultado del periodo 2017, deben ser registrados en la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados o 310902-Pérdidas o déficits acumulados, de la cuenta 3109 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda.

3. Bajo el nuevo Marco normativo los errores que afecten los resultados de ejercicios de periodos anteriores en ningún caso pueden afectar el resultado del periodo en el cual son descubiertos, por esta razón los gastos devengados en periodos anteriores que no fueron reconocidos contablemente por omisión, inadvertencia o falta de oportunidad en el suministro de información deben ser registrados debitando la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados o 310902-Pérdidas o déficits acumulados, de la cuenta 3109 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda y acreditando las respectivas subcuentas y cuentas de activos, pasivos y patrimonio que sean objeto de ajuste.

Adicionalmente, conviene señalar que si el ajuste afecta materialmente los estados financieros, para efectos de presentación, se deberán reexpresar retroactivamente los estados financieros comparativos afectados por el error siguiendo las instrucciones señaladas en los párrafos 23 y 24 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, dispuesta en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, a menos de que sea impracticable realizar esta reexpresión, en cuyo caso se revelará las razones por las cuales fue impracticable.

CONCEPTO No. 20182000028671 DEL 23-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica

	SUBTEMAS	Aclaración sobre el periodo de transición para entidades de gobierno Interpretación del párrafo 1 del instructivo 002 de 2015 sobre su aplicación una única vez. Actualización de las Propiedades, planta y equipo por efectos de avalúos técnicos y registro de los mismos, posterior a la convergencia.
--	-----------------	--

Doctor
JOHN EDISSON CATÓLICO MONTAÑA
Contador Público
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001740-2 de 16 de abril de 2018, en la cual presenta las siguientes inquietudes:

(..)

¿A (sic) reglamentado la Contaduría General de la Nación un periodo de transición para las Entidades de Gobierno? si es así, ¿cuál es el periodo de transición para Entidades de Gobierno?

¿Qué interpretación se le debe dar al enunciado: ¿El presente Instructivo tendrá aplicación una única vez durante el primer periodo de aplicación, que se encuentra en el párrafo 1 del instructivo 002 de 2015?

¿Es posible registrar contablemente ajustes por convergencia y/o reclasificaciones por convergencia en la vigencia 2018 luego de presentado el CGN2015-001-SI-CONVERGENCIA, teniendo en cuenta que el primer periodo de aplicación está comprendido entre el 1 de enero al 31 de diciembre de 2018, tal y como lo establece el artículo 2 de la resolución 484 de 2017 y el Instructivo 002 en su primer párrafo?

¿Puede una Entidad de Gobierno contratar avalúos técnicos para actualizar su inventario de bienes en la vigencia 2018 y registrar contablemente los ajustes por convergencia y/o reclasificaciones por convergencia que surjan de la realización de los mismos?”

CONSIDERACIONES

El artículo 4 de la Resolución N° 533 DE 2015, señala lo siguiente:

ARTÍCULO 4. 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 2016. (...)

Primer período de aplicación: Es el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2017. (...)

Por su parte, el artículo 1 de la Resolución N°693 de 2016, señala:

“ARTICULO 1. Modifíquese el artículo 4º. 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 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 cargará en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación. (...) (Subrayado fuera de texto)

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.

A 31 de diciembre de 2018, las entidades presentarán los primeros estados financieros con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

Así mismo, mediante 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 N° 533 de 2015, y la regulación emitida en concordancia con el cronograma de aplicación de dicho Marco Normativo”, se establece que:

“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 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.” (Subrayado fuera de texto)

(...)

El instructivo 002 de 2015, señala lo siguiente:

“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.”

“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. (...) (Subrayado fuera de texto)

El Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, en el literal d) del numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo, se señala:

“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.”
(Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el numeral 10 del Marco normativo para entidades de gobierno, en relación con el reconocimiento y medición de las Propiedades, planta y equipo, señala:

“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

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.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye lo siguiente para cada uno de los interrogantes planteados en la consulta:

Interrogantes N° 1

Fecha de transición para las entidades de gobierno

Respuesta:

De conformidad con la Resolución N° 693 de 2016 la cual modifica el cronograma de aplicación señalado en la Resolución N° 533 de 2015 para entidades de gobierno, la CGN estableció un periodo de preparación el cual comprendía entre la fecha de publicación de la mencionada resolución (6 de diciembre de 2016) y el 31 de diciembre de 2017, y un primer periodo de aplicación obligatoria comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2018.

Así mismo de conformidad con el artículo 2 de la Resolución N° 693 de 2016 se entenderá como fecha de transición el 1 de enero de 2018. Por tanto, para las entidades de gobierno la CGN no contempló periodo de transición sino una fecha de transición que es el primero de enero de 2018 para la elaboración de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, tomando como base los estados financieros a 31 de diciembre de 2017.

g. Interrogante No.2

Interpretación correcta del enunciado en el instructivo 002 de 2015 respecto a la aplicación por única vez durante el periodo de aplicación

Respuesta

De conformidad con lo expuesto en el interrogante 1, el instructivo 002 se aplicará únicamente en la fecha de transición, es decir a primero de enero de 2018 para determinar el efecto 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 con esta fecha para dar inicio al primer periodo de aplicación.

Interrogante N° 3

Reconocimiento de ajustes después de la presentación del formato CGN2015-001-SI-CONVERGENCIA a la CGN.

Sobre el particular me permito informarle que la CGN se encuentra adelantando un proceso de revisión de este tema, sobre el cual una vez se tenga la definición le estaremos dando respuesta.

Interrogante 4

Contratación de avalúos para actualización de activos en la vigencia del 2018, con posterioridad a la fecha de transición, y registro contable de los mismos.

Respuesta

El Instructivo 002 de 2015, ofrece diferentes alternativas para la medición de los activos en la fecha de transición, permitiendo que la entidad seleccione a su criterio, y de acuerdo a sus particularidades, la opción que mejor atienda con las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

En relación con las propiedades, planta y equipo presentan tres alternativas de medición en la fecha de transición: 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 y 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.

Así las cosas, si la entidad considera que la mejor alternativa para medir sus propiedades, planta y equipo es la alternativa 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, esta opción solo es viable aplicarla para la determinación de los saldos iniciales.

Por tanto, con posterioridad a la fecha de transición y de la presentación del formato CGN2015-001-SI-CONVERGENCIA a la CGN, no resulta útil realizar dichos avalúos. Además de conformidad con lo establecido en el nuevo Marco normativo para entidades de gobierno, la entidad no puede actualizar el valor de sus propiedades, planta y equipo por cuanto esta norma solo contempla para la medición posterior el método del costo, razón por la cual no es viable efectuar el registro contable del avalúo.

CONCEPTO No. 20182000028661 DEL 23-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento y acto administrativo para el retiro de los bienes transferidos y que se encuentran bajo el uso y goce de otras instituciones pública o privadas.

Doctor
HERIBERTO VILLAMIZAR BAREÑO
Secretario de Hacienda
Alcaldía de Arauca
Arauca - Arauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550001760-2, del día 13 de abril del 2018, en la cual se señala:

“Considerando que el municipio de Arauca se encuentra en el proceso de realizar el retiro de los estados financieros de los bienes que se encuentran bajo el uso y goce de otras instituciones pública o privadas, y dando cumplimiento al nuevo marco normativo para entidades de gobierno, le surge a la administración municipal el siguiente interrogante: ¿Cuál sería (Sic) el procedimiento administrativo, a través de qué acto se realizaría la transferencia (no de la titularidad de la propiedad del bien) de bienes a otras instituciones?, o si tal transferencia mediante acto administrativo (si así debe darse) debe estar respaldada previamente bajo un contrato de comodato, convenio, etc.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En sentencia C-1436 de 2000, la Corte Constitucional define un Acto Administrativo como:

“El acto administrativo definido como la manifestación de la voluntad de la administración, tendiente a producir efectos jurídicos ya sea creando, modificando o extinguiendo derechos para los administrados o en contra de éstos, tiene como presupuestos esenciales su sujeción al orden jurídico y el respeto por las garantías y derechos de los administrados.”
(Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, la Resolución N° 525 de 2016, por la cual se incorpora el procedimiento sobre Proceso Contable y Sistema Documental Contable, establece:

“3 SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

(...)

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, la Resolución N° 193 de 2016, por la cual se incorpora el procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, establece:

“3.2.2 Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de

relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

3.2.3 Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

La estructura documental del sistema de contabilidad, la cual fundamenta el requisito de verificabilidad, contribuye de manera integral a la aplicación de los diferentes tipos de control que están definidos constitucional y legalmente.

El hecho de que la contabilidad deba tener una estructura documental, de una parte, le permite a la administración, dejar constancia escrita de los hechos económicos que se han presentado en el transcurso de un tiempo determinado (período contable), lo que respalda, de manera objetiva, la gestión administrativa y el cumplimiento legal de las disposiciones que la regulan, fortaleciendo la transparencia y la confianza pública. De otra parte, la estructura documental permite que los organismos que ejercen control fiscal (Contraloría General de la República, contralorías departamentales y municipales, y demás instituciones de fiscalización asignadas por la Constitución Política) obtengan las evidencias suficientes y de calidad que los procedimientos y técnicas de fiscalización exigen para efectos de expresar un juicio sobre la información financiera de la cual es responsable el administrador público.

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

a) Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y

se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad.

(...)

3.2.3.1 Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte: las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como de la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

De igual forma, se deberán implementar los controles necesarios para garantizar la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

No es competencia de la CGN señalar el procedimiento administrativo que debe realizar la Alcaldía de Arauca frente al traslado o traspaso definitivo de bienes a otra entidad o empresa, toda vez que estos asuntos son propios de la gestión administrativa y jurídica de cada entidad contable pública, en concordancia con la regulación general que le sea

aplicable, máxime si se tiene en cuenta que la regulación contable no está orientada a definir los procedimientos administrativos y jurídicos, pues sus propósitos se orienta a la definición de los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades contables públicas.

Ahora bien, 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 principios, normas técnicas y procedimientos de las entidades contables públicas, sin ningún sesgo.

En consecuencia, y de conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en la Alcaldía de Arauca, la entidad deberá definir los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones, transacciones o hechos económicos llevadas a cabo y que impactan los resultados o la situación financiera, económica, social o ambiental, así como conservar los documentos idóneos que soporten las transacciones.

Si la Alcaldía de Arauca en uso de sus facultades, define como documento idóneo un contrato de comodato, deberá reconocer los hechos financieros y económicos, aplicando el tratamiento contable indicado por la CGN 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, el cual trata 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 mismo, deberá considerar los lineamientos indicados por la CGN en concepto N° 20182000025621 del 25 de abril de 2018, dirigido a la doctora Leopoldina Mejía Bravo, Jefe Sección de Contabilidad del Senado de la República, el cual trata del reconocimiento de Propiedades, planta y equipo entregadas en comodato por una entidad de Gobierno a una de derecho privado.

CONCEPTO No. 20182000031961 DEL 19-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2213

SUBTEMAS	Reconocimiento del 1% por concepto de pagos por servicios ambientales en cumplimiento del Decreto N° 953 de 2013.
-----------------	---

Doctora

DIANA DEL PILAR GONZÁLEZ DÍAZ

Control Interno

Alcaldía Municipal de Cachipay

Cachipay - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002117-2, del día 11 de mayo de 2018, en la cual solicita el procedimiento para realizar el reconocimiento de la provisión del 1% por concepto de pagos por servicios ambientales, en cumplimiento del Decreto N° 953 de 2013, debido a hallazgo de la Contraloría relacionado al hecho de que la Entidad realizó la consignación de los recursos en el mes de febrero, una vez ejecutados el cierre presupuestal y contable correspondientes a la vigencia anterior; por lo cual en el hallazgo se manifestó que los recursos debieron disponerse en el mes de diciembre, pero hace claridad de que a esa fecha aún es incierto el valor a provisionar por parte de la Entidad.

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 Artículo 210 de la Ley 1450 de 2011 señala:

“ARTÍCULO 210. ADQUISICIÓN DE ÁREAS DE INTERÉS PARA ACUEDUCTOS MUNICIPALES. El artículo 111 de la Ley 99 de 1993 quedará así:

“Artículo 111. Adquisición de áreas de interés para acueductos municipales y regionales. Declárense de interés público las áreas de importancia estratégica para la conservación de recursos hídricos que surten de agua los acueductos municipales, distritales y regionales.

Los departamentos y municipios dedicarán un porcentaje no inferior al 1% de sus ingresos corrientes para la adquisición y mantenimiento de dichas zonas o para financiar esquemas de pago por servicios ambientales.

Los recursos de que trata el presente artículo, se destinarán prioritariamente a la adquisición y mantenimiento de las zonas.

Las autoridades ambientales definirán las áreas prioritarias a ser adquiridas con estos recursos o dónde se deben implementar los esquemas por pagos de servicios ambientales de acuerdo con la reglamentación que el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial expida para el efecto. Su administración corresponderá al respectivo distrito o municipio. Los municipios, distritos y departamentos garantizarán la inclusión de los recursos dentro de sus planes de desarrollo y presupuestos anuales respectivos, individualizándose la partida destinada para tal fin.

PARÁGRAFO 1o. Los proyectos de construcción y operación de distritos de riego deberán dedicar un porcentaje no inferior al 1% del valor de la obra a la adquisición de áreas estratégicas para la conservación de los recursos hídricos que los surten de agua. Para los distritos de riego que requieren licencia ambiental, aplicará lo contenido en el parágrafo del artículo 43 de la Ley 99 de 1993.

PARÁGRAFO 2o. El Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, Institutos de Investigación Científica adscritos y vinculados, las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible, las Autoridades Ambientales de los Grandes Centros Urbanos y los establecimientos ambientales a que se refiere el artículo 13 de la Ley 768 de 2002, podrán en el marco de sus competencias, efectuar los aportes técnicos, financieros y operativos requeridos para la consolidación del instrumento de pago por servicios ambientales y el desarrollo de proyectos derivados de este instrumento”. (Subrayado fuera de texto)

El Decreto N° 953 del 17 de mayo de 2013, indica:

“Artículo 3. Definiciones. Para los efectos del presente decreto se adoptan las siguientes definiciones: (...)”

Ingresos Corrientes. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 111 de la Ley 99 de 1993, modificado por el artículo 210 de la Ley 1450 de 2011, los departamentos y municipios dedicarán un porcentaje no inferior al 1% del total de sus ingresos corrientes para la adquisición y mantenimiento de las áreas de importancia estratégica con el objeto de conservar los recursos hídricos o para financiar esquemas de pago por servicios ambientales en dichas áreas.

Pago por servicios ambientales asociados al recurso hídrico. Es el incentivo, en dinero o en especie, que las entidades territoriales podrán reconocer contractualmente a los propietarios y poseedores regulares de predios ubicados en las áreas de importancia estratégica, en forma transitoria, por un uso del suelo que permita la conservación o recuperación de los ecosistemas naturales y en consecuencia la provisión y/o mejoramiento de los servicios ambientales asociados al recurso hídrico. (...)

Artículo 12. Obligatoriedad de la destinación de recursos. Dado que los ingresos corrientes a los que se refiere el artículo 111 de la Ley 99 de 1993, modificado por el artículo 210 de la Ley 1450 de 2011, corresponden al presupuesto de los municipios, distritos y departamentos, estas entidades garantizarán la inclusión de dichos recursos dentro de sus planes de desarrollo y presupuestos anuales respectivos, individualizándose la partida destinada para tal fin.” (Subrayado fuera de texto)

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:

“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. (...)

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)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo II. Pasivos, señalan:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...)

6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

2. 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." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se puede establecer que de acuerdo a lo dispuesto en el Decreto N° 953 de 2013 se consolida la creación de un fondo, constituido con recursos líquidos, para el cumplimiento de las indicaciones de promoción, conservación y recuperación de áreas estratégicas y para la conservación de recursos hídricos. De conformidad con el contexto legal que crea este Fondo, se observa que los recursos apropiados en el mismo se utilizarán en el momento en el cual la Entidad deba realizar la adquisición de terrenos o pago de servicios ambientales a terceros para la protección de los recursos hídricos, de acuerdo con lo indicado por las Entidades Ambientales.

Bajo este contexto, la contabilización de los recursos que ingresan al Fondo, corresponderá a la reclasificación pertinente entre subcuentas y cuentas del grupo 11 - EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, debitando aquella en la que se manejarán los recursos provistos y acreditando aquella de la cual se giran los importes respectivos por el monto previsto en la norma que lo crea, a fin de contar con los recursos en el momento en el cual la Entidad contraiga las obligaciones con terceros.

Una vez la Entidad materialice la compra de terrenos o se cause la prestación de servicios ambientales por parte de terceros, deberá reconocer un débito en la subcuenta 160503 - Terrenos con destinación ambiental, de la cuenta 1605 - TERRENOS, o en la subcuenta 589090 - Otros gastos diversos, de la cuenta 5890 - GASTOS DIVERSOS por el costo de los servicios ambientales, y se acreditará la subcuenta y cuenta del grupo 24 - CUENTAS POR PAGAR correspondiente al tipo de adquisición acordado, sin detrimento del registro de las retenciones que se deriven de la transacción.

Con ocasión del pago de las obligaciones con terceros por la adquisición de los bienes y servicios mencionados en el Decreto N° 953 de 2013, la Entidad afectará los recursos correspondientes al Fondo creado, acreditando la subcuenta y cuenta donde se tienen reconocidos, y debitará la subcuenta y cuenta correspondiente a cada obligación reconocida en el grupo 24 - CUENTAS POR PAGAR.

Como consecuencia de ello, no hay lugar al reconocimiento de una provisión, toda vez que hasta que las obligaciones solo surgen en el momento en que se materialicen la adquisición de los bienes o la prestación de los servicios para los cuales está destinado el Fondo, pasivos que deberán ser reconocidos de conformidad con el procedimiento contable anteriormente señalado.

CONCEPTO No. 20182000033051 DEL 29-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de redes de acueducto y alcantarillado en virtud de un contrato de operación

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de redes de acueducto y alcantarillado en virtud de un contrato de operación

Doctor
DAVID FERNANDO AGUDELO BEDOYA
Gerente
Aguas del Carmelo S.A. E.S.P

El Carmen de Atrato -Chocó

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550002451-2 del 6 de junio de 2018, en la cual solicita concepto sobre qué entidad debe efectuar el registro de las redes de acueducto y alcantarillado, si en la Empresa Aguas del Carmelo S.A. E.S.P prestadora de los servicios públicos, o en el Municipio.

Informa que se suscribió entre las dos entidades, el contrato de operación No.80 del 24 de junio de 2015 cuyo objeto es el siguiente:

“OBJETO. El presente contrato tiene por objeto encomendar al OPERADOR la administración, operación y mantenimiento o de los sistemas de acueducto, alcantarillado y aseo en el área delimitada por el perímetro sanitario o área de servicios de la cabecera urbana a del municipio o del Carmen de Atrato conforme se encuentra definido en el esquema de ordenamiento territorial, así como en las comunidades rurales en donde se presta el servicio con infraestructura del Municipio”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El numeral 5 del Marco Conceptual del anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece lo siguiente respecto del principio de esencia sobre la forma:

“Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 6.1.1 de este mismo documento define los activos, así:

“Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el

propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional. (...)” (Subrayado fuera de texto)

La Norma de arrendamientos del anexo a la Resolución N° 607 de 2016 y sus modificaciones, expedida por la CGN, estipula:

“1. Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos.

13.1. Clasificación

5. La clasificación del arrendamiento dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando se den, entre otras, alguna o varias de las siguientes situaciones:

- a) el arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento
- b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción es ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevé con razonable certeza que tal opción se ejercerá;
- c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación (la vida económica corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o a la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener de este, por parte de uno o más usuarios);
- d) el valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador es al menos equivalente a casi la totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento

- e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos
- f) el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario
- g) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del valor residual recaen sobre el arrendatario y,
- h) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado (...)

13.2. Arrendamientos financieros (...)

13.2.2. Contabilización para el arrendatario

13.2.2.1. Reconocimiento

23. Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, el arrendatario reconocerá un préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento, el cual se tratará como propiedades; planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles, según corresponda. El préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento se medirán de acuerdo con lo definido en esta Norma.

13.3. Arrendamientos operativos

13.3.2. Contabilización para el arrendatario

13.3.2.1. Reconocimiento y medición

41. Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendatario no reconocerá el activo arrendado en sus estados financieros. (...)“(Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el numeral 6.1.1 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, 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 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 de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del anexo de la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, prescribe:

“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. (...)

a. 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. (...) “(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

El principio de esencia sobre forma incluido en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal.

En razón a que en el contexto de la consulta no permite identificar con claridad el tipo de contrato y las condiciones mediante las cuales el Municipio entrega a la Empresa Aguas del Carmelo S.A. E.S.P el mantenimiento de los sistemas de acueducto y alcantarillado, se requiere que las dos entidades, evalúen conjuntamente las condiciones que permitan determinar el control de los activos bajo el contexto del Marco conceptual contenido en el

anexo a la Resoluciones N° 414 de 2014, la Normas contenidas en el anexo a la Resolución N° 607 de 2016, así como el Marco conceptual contenido en anexo a la Resolución N° 533 de la 2015, y las Normas contenidas en el anexo a la Resolución N° 484 de 2017, y las modificaciones expedidas respectivamente.

Del consenso efectuado entre las dos entidades, podría concluirse que el caso particular se enmarca en una de las siguientes alternativas de registro, dependiendo de la esencia económica del contrato de operación suscrito por las partes:

a) Las redes de acueducto y alcantarillado son entregadas por el Municipio a la Empresa, en el marco de un acuerdo de concesión:

En este caso, la Empresa Aguas del Carmelo S.A. E.S.P no reconocerá las redes de acueducto en su situación financiera, pues se entiende que se explotan o se utilizan para prestar servicios a nombre del Municipio o para desarrollar actividades reservadas a esta última, aún cuando la construcción, la operación, las mejoras y el mantenimiento corran por cuenta y riesgo de la empresa.

Conforme a lo anterior, corresponde al Municipio reconocer la infraestructura en sus estados financieros de acuerdo con la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones.

b) Las redes de acueducto entregadas por la entidad territorial a la empresa en el marco de un arrendamiento operativo:

En este escenario, el Municipio no transfiere sustancialmente los riesgos y ventajas de las redes de acueducto y alcantarillado a la Empresa, motivo por el cual, esta no debe reconocer los activos en su situación financiera, y en contraste, debe reconocer un gasto por concepto de arrendamiento operativo.

c) Las redes de acueducto y alcantarillado son entregadas por el Municipio a la Empresa, en el marco de un arrendamiento financiero:

Si se evidencia el cumplimiento de uno o varios de los aspectos señalados en el numeral 13.1 de la Norma de arrendamientos del anexo a la Resolución N° 607 de 2016 y sus modificaciones, la Empresa Aguas del Carmelo S.A. E.S.P debe incorporar las redes de acueducto utilizadas en su situación financiera, utilizando como contrapartida un préstamo por pagar.

CONCEPTO No. 20182000033361 DEL 29-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Utilización de sello en soportes contables.

Doctora

IRMA DEL PILAR MURCIA ORTIZ

Profesional Especializado 2028 grado 22

GIT de Administración de Bienes -Subdirección de Operaciones

Departamento Administrativo de la Prosperidad Social

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002501-2, del día 12 de junio de 2018, en la cual manifiesta que como jefe del almacén de prosperidad social tiene bajo su responsabilidad, además de los bienes de la entidad, los diferentes movimientos que se hacen a través del aplicativo complementario denominado PCT. En atención a que la cantidad de movimientos es cuantiosa, hay un alto flujo de documentos que llevan su firma por lo cual fue pertinente el uso de un sello con la misma. Teniendo en cuenta esto, consulta a esta entidad, si puede seguir usando el sello en los soportes contables.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución 525 de 2016 de la CGN, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, la cual es transversal a los marcos normativos y tiene como propósito definir las etapas del proceso contable para que los hechos económicos se registren conforme a los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación establecidos en los respectivos marcos normativos, de tal manera que la información financiera que se genere atienda las características cualitativas definidas en los mismos, estipula en el numeral 3 lo siguiente:

“3. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

(...)

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad. (...)

3.1 Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales.

Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones,

amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.” Subrayado fuera de texto.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, los hechos económicos que se documentan a través de soportes contables deben cumplir con las tres características de: autenticidad, integridad y veracidad, bajo el entendido de que es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Aunado a esto, los soportes contables de origen interno deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó, por lo cual el uso del sello en el soporte contable es válido, siempre que este dé certeza sobre la persona que lo elaboró y que este sea un mecanismo oficialmente habilitado por la Entidad.

Por lo anterior, la entidad debe evaluar la pertinencia de la utilización del sello en los soportes contables teniendo presente que el sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera. Una vez hecha esta valoración, si la entidad considera pertinente su implementación, deberá impartir las directrices para que el uso del sello responda a las características mencionadas, garantizándose que este mecanismo dé certeza sobre la persona que elaboró los soportes contables y que no sea utilizado como excusa para eximirse de una eventual responsabilidad.

CONCEPTO No. 20182000035911 DEL 25-07-2018

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Patrimonio institucional
	SUBTEMAS	Saldo negativo de la cuenta de capital fiscal

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Corrección de error derivado por el reconocimiento de los ingresos

Doctor

JULIAN ALBERTO OSORIO COPETE

Gerente

Agencia para la Infraestructura del Meta

Villavicencio - Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) N° 2018550002534-2 del día 13 de junio de 2018, mediante la cual solicita identificar una solución para subsanar un saldo negativo en el capital fiscal, atendiendo a los siguientes hechos:

En octubre del año 2014 el Instituto de Desarrollo del Meta se transformó de establecimiento público a unidad administrativa especial, y desde entonces esta agencia percibe recursos por Costos de Administración para gastos de funcionamiento y ejecución de proyectos de inversión, por parte del Departamento. Estos ingresos se reportaban en el chip en la cuenta contable 47050802 y actualmente en la cuenta 439014.

En diciembre de 2017 esta Agencia cobró recursos para proyectos de inversión del Departamento, que incluye el costo de administración para el funcionamiento de los meses de la vigencia 2018, por lo cual no se evidencia compensación entre ingresos y gastos en el mismo periodo. Al inicio del periodo contable 2018, la cuenta de estado de resultados se reclasificó a la cuenta de capital fiscal, la cual se encuentra con saldo negativo por \$1.649.278.095,28, por lo anteriormente mencionado.

Dado que el comité de convergencia no encontró solución para subsanar el saldo negativo del capital fiscal, tras una revisión a los Instructivos 002 y 003 el comité tomo la decisión de realizar los siguientes asientos contables, para la realización del ESFA:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2227

AJUSTE POR CONVERGENCIA

3208-CAPITAL FISCAL	1.649.278	
3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN		1.649.278

AJUSTE POR ERROR

320801-CAPITAL FISCAL VIGENCIA 2013	117.275	
310506-CAPITAL FISCAL		117.275
320801-DIFERENCIAS ENTRE EXCEDENTES Y PÉRDIDAS DESDE 2014-2017	18.000	
310506-CAPITAL FISCAL		18.000

De acuerdo a lo anterior, la entidad solicita aclarar si las partidas contables consideradas son viables, respecto a la cuenta 3145 y el proceso a seguir a 31 de diciembre de 2018, puesto que, con la reclasificación del capital fiscal, esta continuará con saldo negativo que no corresponde a la realidad financiera, y si no es así cómo debe subsanarse este capital fiscal negativo.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Dentro del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública precedente, adoptado mediante Resolución N° 355 de 2007, se define:

“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. Para ello, el proceso contable captura datos de la realidad económica y jurídica de las entidades contables públicas, los analiza metodológicamente, realiza procesos de medición de las magnitudes de los recursos de que tratan los datos, los incorpora en su estructura de clasificación cronológica y conceptual, los representa por medio de instrumentos como la partida doble y la base del devengo o causación en su estructura de libros, y luego los agrega

y sintetiza convirtiéndolos en estados, informes y reportes contables que son útiles para el control y la toma de decisiones sobre los recursos, por parte de diversos usuarios. (...)

8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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 períodos 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.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, dentro de este plan, en las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambientales, los ingresos se definen:

“264. Noción. Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario. (...)

267. El reconocimiento de los ingresos por venta de bienes se realizará cuando se haya transferido su titularidad y determinado en forma razonable la correspondiente contraprestación. Por su parte, los ingresos por prestación de servicios se reconocen cuando surja el derecho de cobro como consecuencia de la prestación del servicio, imputándose al período contable respectivo.” (Subrayado fuera del texto)

En este sentido, dentro del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública precedente, describe la cuenta contable 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADOS, así: “Representa el valor de los ingresos recibidos de manera anticipada por la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, los cuales afectan los períodos en los que se produzca la contraprestación en bienes o servicios.”

Ahora bien, en el Marco Conceptual para entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 se define en el primer numeral, la caracterización de estas entidades, dentro de la cual se señala:

“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 su 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.”

Así mismo, de acuerdo al Instructivo 002 de 2015 dentro de los Procedimientos a aplicar para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo, se señala:

“La entidad determinará, a la fecha de transición, los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, los cuales serán el punto de partida para la aplicación de este. Para las entidades de gobierno, la fecha de transición será el 1 de enero de 2017.

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.

Los ajustes surgidos por correcciones de errores de periodos anteriores a la fecha de transición que generen impacto patrimonial afectarán la cuenta Capital Fiscal.

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. (...)” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriores, se concluye lo siguiente:

Partiendo de un proceso contable adecuado que permita la representación razonable de la realidad económica de la entidad, es decir, que la captura de transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, fueron apropiadamente reconocidas y reveladas, de acuerdo a los principios y criterios estipulados por la Contaduría General de la Nación en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, era viable la posibilidad que por los impactos derivados de los importes que afectaban la cuenta del

Capital Fiscal, y en general para la Clase 3 - PATRIMONIO, resultasen un saldo negativo, en razón a que la dinámica permitía efectuar débitos por diversas circunstancias que en ocasiones podrían superar los valores de los créditos.

Ahora bien, si llegare a presentarse un saldo negativo en esta cuenta, derivado de la incorrecta aplicación de las normas y principios contables del RCP precedente, y de las dinámicas de las cuentas que conforman el Catálogo General de Cuentas respectivo, no es dable para la CGN determinar un registro contable para subsanar tal inconsistencia, sin que se conozca con certeza el origen que conllevó a tal situación.

En este sentido, respecto a su consulta en la cual especifica que el saldo negativo de la cuenta capital fiscal, no refleja la realidad financiera de la Agencia, se infiere que se incurrió en inadecuadas prácticas de registro y reconocimiento contable. Por tanto, es imperativo que la Entidad proceda a identificar y cuantificar estos errores, a efectos de poder adoptar una corrección apropiada de cara a lo dispuesto en el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Bajo este contexto, una vez identificados los factores que ocasionaron los yerros, corresponde en la formulación de los saldos iniciales en la fecha de transición, reconocer los saldos pertinentes en los activos, pasivos o patrimonio afectados, contra la cuenta de capital fiscal, en cumplimiento del Instructivo 02 de 2015.

Por otra parte, respecto a los ingresos recibidos durante la vigencia anterior, que correspondían a los costos de funcionamiento de los meses de la siguiente vigencia, es pertinente precisar que de acuerdo con el Plan General de Contabilidad Pública precedente, los ingresos son aquellos susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, los cuales debían reconocerse como ingresos, en función de los principios de causación, asociación y el de período contable, en el momento en que se materializa la venta de bienes o prestación de servicios.

Por lo anterior, los ingresos relacionados en el cobro de recursos realizado por la Agencia en el mes de diciembre de la vigencia 2017, debieron ser registrados en la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, atendiendo a que estos se recibieron de manera anticipada y que afectaban los períodos en los que se produzca la contraprestación de bienes y/o servicios. Para su corrección, en la formulación de los saldos iniciales en la fecha de transición para migrar al nuevo marco normativo, corresponde realizar el reconocimiento del pasivo pertinente, afectando directamente el patrimonio en la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, atendiendo a lo establecido en el Instructivo 002 de 2015.

CONCEPTO No. 20182000037081 DEL 31-07-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Ingreso al almacén de uniformes y otros implementos, entregados para actividades deportivas

Doctora

SONIA CATALINA ANTOLINEZ SIERRA

Bucaramanga - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002873-2, del día 13 de julio de 2018, remitida a este Despacho por el doctor Jaime Humberto Vergel, coordinador del Grupo de Servicio al Ciudadano Institucional, de la Función Pública, mediante la cual solicita concepto jurídico en relación a que se le informe si al adquirir elementos y bienes deportivos tales como uniformes, elementos de entrenamiento, balones, arcos, los cuales son entregados para actividades deportivas, la entidad debe proceder a registrar el ingreso de dichos bienes al almacén.

En los siguientes términos se resuelve su consulta

CONSIDERACIONES

En el procedimiento para la evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016 se define el Control Interno contable de la siguiente manera:

Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.” Subrayado fuera de texto.

En el numeral 3.2.4 de dicha Resolución se establece lo siguiente, con respecto a los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

“3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.”

De otra parte, la norma de inventarios contenida en el Marco normativo para entidades de gobierno, señala lo siguiente:

“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)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, de acuerdo a las competencias legales y constitucionales, establecidas en el artículo 354 de la Constitución Política y al artículo 4° de la ley N° 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación, no es competente para conceptuar sobre temas que no están relacionados con la interpretación de la Normatividad Contable Pública como es el asunto de carácter administrativo y/o jurídico planteados en su consulta.

Por tanto, no es de competencia de la CGN determinar si operativamente debe efectuarse un ingreso físico al almacén, toda vez que ello es un asunto propio de la administración de la entidad y que debe operar en consonancia con los manuales y procedimientos que tengan implementados.

Ahora bien, desde la perspectiva meramente contable, la adquisición de tales elementos, bajo las condiciones y propósitos expuestos en su consulta, debe registrarse como inventarios.

CONCEPTO No. 20182000037091 DEL 31-07-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Marco Normativo aplicable a la entidad. Obligatoriedad de constituir el Comité de Sostenibilidad Contable.

Doctor

GERMAN RICARDO SIERRA VARGAS

Profesional de Apoyo de Oficina de Control Interno

Radio Televisión Nacional de Colombia

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002815-2, del día 09 de julio de 2018, en la cual consulta bajo qué marco normativo contable la entidad debe aplicar las NIIF, en atención a que es una Empresa Industrial y Comercial del Estado y la mayor parte de sus ingresos son transferencias de la ANTV y FONTIC. Así mismo consulta si en caso de aplicar el Marco Normativo anexo a la Resolución 533 de 2015, la entidad debe tener algún documento oficial generado por el ente respectivo que garantice esta aplicación para efectos de evidenciarlo ante un ente de control. Por último consulta si la entidad debió haber constituido un Comité de Sostenibilidad Contable durante el proceso de convergencia a las NIIF.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 2º 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, estipula lo siguiente con respecto al ámbito de aplicación:

“Artículo 2º. Ámbito de aplicación. El marco normativo para entidades de gobierno incorporado en el artículo 1º de la presente Resolución será aplicado por las entidades de gobierno que se encuentren bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública. (...) ”

A su vez, el numeral 5.2.3 del documento Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública señala que el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, “es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes.”

Por otra parte, el procedimiento para la evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, establece en su numeral 3.2.2, lo siguiente con relación al Comité de Sostenibilidad:

“3.2.2 Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Sobre este particular, es preciso advertir que la entidad no debe aplicar NIIF, pues estas corresponden a la normativa expedida por un regulador internacional; en su defecto, la Entidad debe aplicar la normativa expedida por el regulador local, en este caso el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, que está conformado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas; y la Doctrina Contable Pública, expedido por la CGN.

El anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, cuyo cronograma contempla el primer periodo de aplicación entre el 1º de enero al 31 de diciembre de 2018.

Aunado a lo anterior, me permito manifestar que para el efecto de garantizar que la entidad debe aplicar dicho marco normativo con el fin de evidenciarlo ante un ente de control, puede recurrir al listado publicado en la página web de la CGN, donde RTNC está clasificada como una Entidad sujeta al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en la ruta RCP/RCP en convergencia con NIIF - NICSP/Marco Normativo Entidades de Gobierno/Entidades sujetas al ámbito de la Resolución 533/2015 y sus modificaciones.

Ahora bien, si bien es cierto que la norma no obliga la constitución del Comité de Sostenibilidad Contable, al ser esta una herramienta de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera, es recomendable hacerlo, ya que con este se propende por que se genere información que cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, al garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

CONCEPTO No. 20182000039041 DEL 03-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Inviabilidad de sustentar jurídicamente el traslado de titularidad de bienes, a partir de la aplicación del Manual de Procedimientos expedido mediante Resolución 356 de 2007

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2236

Compilación a 31 de diciembre de 2018

Doctor

NÉSTOR SANTIAGO ARÉVALO BARRERO

Director de Desarrollo del Derecho y del Ordenamiento Jurídico

Ministerio de Justicia y del Derecho

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002956-2, el día 23 de julio de 2018, en la cual consulta lo siguiente:

“El Ministerio de Justicia y del Derecho a través de la Dirección del Desarrollo del Derecho y del Ordenamiento Jurídico, en virtud de lo establecido en el artículo 18 del Decreto 1427 de 2017, administra el Sistema Único de Información Normativa SUIN-Juriscol.

Este sistema está integrado por el SUIN, un sistema normativo desarrollado por el Ministerio de Justicia y del Derecho, al igual que por Juriscol, sistema con unas características similares del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República y que, por medio de un contrato de comodato, era administrado por el Banco de la República.

Respecto de este último sistema, en el año 2012 el DAPRE cedió su condición de comodante al Ministerio de Justicia y del Derecho para que le fueran restituidos a éste los bienes del Juriscol a la finalización del comodato y los integrara al SUIN.

El contrato de comodato finalizó el día 30 de julio de 2014, por lo que el Banco de la República, en su condición de comodatario, entregó los bienes de Juriscol al Ministerio de Justicia y del Derecho, en su calidad de comodante, y que consisten en documentos alojados en discos compactos con la información normativa y jurisprudencial del sistema, en forma compatible con la forma de programación del software empleado para el administrador de contenidos utilizado para ese fin, esto es Cíclope CMS.

En la actualidad, el Ministerio de Justicia y del Derecho, se encuentra analizando la mejor alternativa para adquirir la propiedad de los bienes de Juriscol que entregó el Banco de la República, en aras de continuar, como hasta ahora se ha hecho, con la administración del Sistema Único de Información Normativa SUIN-Juriscol.

(...)

Es así como en cumplimiento de una disposición legal, se ha contemplado la posibilidad del traslado de bienes sin necesidad de celebrar un negocio jurídico, como lo refirió la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado (...)

En concordancia con lo anterior, solicitamos su colaboración en emitir concepto acerca de la viabilidad de realizar de esta forma el traslado de estos bienes al Ministerio de Justicia y del Derecho y en aplicación del Manual de Procedimiento expedido por la Contaduría General de la Nación, adoptado por la Resolución No. 356 de 2007, a través del cual se definen los criterios y prácticas para desarrollar las normas técnicas y que contiene las pautas instrumentales para la construcción del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, en cuyos numerales 24 (traslado de bienes entre entidades públicas) y 25 (acerca de bienes de uso permanente sin contraprestación) contempla lo siguiente: (...)"

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política establece que: "Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley."

El artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

"a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa."

En desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación (CGN) ha expedido la siguiente regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano:

a) La Resolución 037 de 2017 y sus modificaciones, la cual incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Información Financiera, las Normas de Información Financiera, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

b) La Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, y la Resolución 139 de 2015, por la cual incorpora, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas; y la Doctrina Contable Pública.

c) La Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, por la cual incorpora, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas; y la Doctrina Contable Pública.

d) La Resolución 461 de 2017, por la cual incorpora, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades en Liquidación, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas; y la Doctrina Contable Pública.

Con la entrada en vigencia de dichas normas, la regulación que conformaba el Régimen de Contabilidad Pública precedente, perdió su vigencia como consecuencia de la derogatoria.

Posteriormente, esta entidad expidió la Resolución 156 de 2018, por la cual se modificó la Resolución 354 de 2007, que adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, realizando modificaciones a los artículos 1º y 5º de esta última, en lo relacionado a la conformación del régimen de contabilidad pública y el ámbito de aplicación del mismo, y derogó

expresamente los artículos 2º, 3º y 4º de la Resolución 354 de 2007, y las Resoluciones 355 y 356 de 2007.

El Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece en su numeral 6.1, 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.

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.

Cuando un activo se gestiona fundamentalmente para generar, directamente o a través de la unidad a la que pertenece, flujos de caja y obtener un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo, este activo se considera generador de efectivo. Son ejemplos de estos bienes, las propiedades de inversión y los activos utilizados en la producción y venta de bienes y servicios a valor de mercado.

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo tanto, frente a los cuestionamientos planteados en su consulta, se aclara que la CGN no tiene competencia funcional para definir asuntos de carácter administrativo y/o jurídico acerca de la viabilidad de realizar el traslado de bienes en la forma planteada, por lo cual, tales asuntos deben evaluarse en el área jurídica de la entidad, más aun tratándose del Ministerio de Justicia y del Derecho, de cara al cumplimiento de la normativa vigente en el ordenamiento jurídico sobre este particular.

Ahora bien, de conformidad con las consideraciones expuestas, la Resolución 356 de 2007, perdió su vigencia como consecuencia de su derogatoria, por lo cual, para el reconocimiento de los hechos económicos posteriores al 31 de diciembre de 2017, debe aplicarse el Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

Adicionalmente, es menester aclarar que los propósitos de la regulación contable que la CGN expide en desarrollo de su cometido estatal, están orientados a determinar los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos. En este orden de ideas, se precisa que el procedimiento para el registro de los bienes trasladados a la entidad, o del registro del traslado de los mismos, es de origen y efecto meramente contable, ello quiere decir que, seguir el procedimiento establecido en el Marco Normativo para el Reconocimiento de estos hechos económicos, no genera efectos jurídicos.

En concordancia con lo anterior, si la inquietud del Ministerio, se enmarca en la posibilidad o no de reconocer contablemente dicho bien, es importante precisar que el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, vigente desde el primero de enero de 2018, no exige como condición sine qua non de reconocimiento como activo, la titularidad o propiedad de los mismos, ya que esta es un mero indicio de control, por lo cual, deberán efectuarse juicios profesionales que aborde de manera integral los elementos de la definición de activo del Marco Conceptual referido.

CONCEPTO No. 20182000041861 DEL 27-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Soporte idóneo para registrar los hechos económicos, en especial las provisiones por litigios y demandas

Doctor
IVÁN DAVID BORRERO HENRÍQUEZ
Subdirector de Finanzas y Presupuesto
Fondo Nacional de Vivienda
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002851-2, del día 06 de julio del 2018, en la cual se señala:

“... ¿Cuál debería ser el soporte idóneo para registrar las provisiones para pasivos estimados?

¿Es un soporte válido, el formato anexo por el área jurídica al Grupo de Contabilidad, respaldado por el cálculo arrojado por el sistema Ekogui?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 193 de 2016 “Por el cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el procedimiento para la evaluación del control interno contable”, menciona lo siguiente:

“3.2.3 Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

La estructura documental del sistema de contabilidad, la cual fundamenta el requisito de verificabilidad, contribuye de manera integral a la aplicación de los diferentes tipos de control que están definidos constitucional y legalmente.

El hecho de que la contabilidad deba tener una estructura documental, de una parte, le permite a la administración, dejar constancia escrita de los hechos económicos que se han presentado en el transcurso de un tiempo determinado (período contable), lo que respalda, de manera objetiva, la gestión administrativa y el cumplimiento legal de las disposiciones que la regulan, fortaleciendo la transparencia y la confianza pública. De otra parte, la estructura documental permite que los organismos que ejercen control fiscal (Contraloría General de la República, contralorías departamentales y municipales, y demás instituciones de fiscalización asignadas por la Constitución Política) obtengan las evidencias suficientes y de calidad que los procedimientos y técnicas de fiscalización exigen para efectos de expresar un juicio sobre la información financiera de la cual es responsable el administrador público.

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

a) Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad. (...)

3.2.3.1 Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte: las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como de la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

De igual forma, se deberán implementar los controles necesarios para garantizar la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

En relación con los dos interrogantes planteados en su consulta, se precisa que no es competencia de la CGN definir la idoneidad de los soportes para el registro de los hechos económicos, toda vez que de conformidad con la Resolución N° 193 de 2016, son las entidades quienes deberán estructurar su sistema documental considerando que los documentos soporte constituyen una fuente de verificabilidad y comprobación de la información contable, y que estos pueden ser de origen interno o externo siempre que muestren la adecuada trazabilidad y esencia de los hechos económicos.

Para la definición de dichos documentos, la entidad deberá considerar las disposiciones legales que aplican a cada uno de ellos, así como los requisitos mínimos que estos deberán contener, de cara a lo definido por la entidad en su sistema documental. Igualmente deberá evaluar si tales documentos aportan el contexto suficiente para entender el hecho económico y poder finalmente definir el procedimiento contable apropiado.

CONCEPTO No. 20182000042161 DEL 29-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Avalúo de bienes inmuebles para elaboración de saldos iniciales, entregados con posterioridad a la transmisión de la información contable a 1º de enero de 2018

Doctor

JULIAN ANTONIO PIÑA CAMARGO
Subdirector Técnico de Contabilidad
Gobernación de Boyacá
Tunja - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con número 2018550003004-2 día 25 de julio de 2018, mediante la cual solicita tratamiento contable para la incorporación de los avalúos solicitados en el proceso de elaboración de Saldos Iniciales, pero que no fueron entregados antes de la transmisión de estos, con el fin de identificar si corresponden a un error, para el cual se debe volver a transmitir la información desde saldos iniciales, o puede ser registrado bajo la Resolución 107 de la Contaduría General de la Nación que contempla el proceso de depuración contable.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

De acuerdo a la Carta Circular 002 de 2018, emitida por la Contaduría General de la Nación, que aclara el uso de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO NORMATIVO DE REGULACIÓN y el reporte de las categorías Estado de Situación Financiera de Apertura e Información Contable Pública - Convergencia, se establece:

“1. Utilización de la cuenta 3145 - IMPACTOS POR LA TRANSICION AL NUEVO MARCO DE REGULACION

Mediante el instructivo 002 de 2015 la CGN impartió instrucciones 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. Adicionalmente, se precisó que "El presente Instructivo tendrá aplicación una única vez durante el primer período de aplicación"(subrayado fuera de texto).

A su vez, en el artículo 4º de la Resolución 533 de 2015, modificado por el artículo 1º de la Resolución 693 de 2016, se definió el primer periodo de aplicación como el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018.

Por lo anterior, en observancia de la regulación expedida por la CGN para la determinación de saldos iniciales, las entidades pueden aplicar las instrucciones contenidas en el

Instructivo 002 de 2015 durante todo el año 2018. Es decir, las entidades pueden ajustar, en sus sistemas de información, los saldos iniciales a la fecha de transición (1 de enero de 2018), de las distintas partidas de activos, pasivos y patrimonio, afectando, cuando haya lugar, la cuenta 3145 - IMPACTOS POR LA TRANSICION AL NUEVO MARCO DE REGULACION, en cualquier momento durante el primer período de aplicación. En todo caso, sobre el saldo inicial ajustado deberán aplicarse los criterios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno de tal forma que en la información financiera al 31 de diciembre de 2018 se refleje adecuadamente los hechos económicos ocurridos durante el periodo contable.

2. Reporte de información

El saldo inicial del formulario CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_CONVERGENCIA, en el primer trimestre de 2018 para las entidades públicas que hacen parte del Sistema Integrado de Información financiera - SIIF, corresponderá al saldo ajustado al 1º de enero de 2018 que se obtiene en aplicación del Instructivo 002 de 2015.

Ahora bien, las entidades SIIF que a la fecha ya efectuaron el reporte de la Categoría Información Contable Pública - Convergencia, no están obligadas a hacer un nuevo reporte. No obstante, si atendiendo lo establecido en el artículo 37 de la Resolución 706 de 2016 deben retransmitir la información, darán aplicación al párrafo anterior de la presente circular.

Adicionalmente, las entidades de gobierno que, en observancia de la regulación expedida por la CGN ajusten los saldos iniciales durante el primer periodo de aplicación, deberán retransmitir el formulario CGN2015 001 SI Convergencia, de la categoría Estado de Situación Financiera de Apertura Convergencia y la información trimestral de la categoría Información Contable Pública - Convergencia.

Así mismo, deben publicar nuevamente los informes financieros y contables mensuales, en los términos de la Resolución 182 de 2017.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye lo siguiente: En atención a lo estipulado en la Carta Circular 002 de 2018, emitida por la CGN, el Departamento de Boyacá podrá realizar la incorporación de los valores determinados en los avalúos de los inmuebles, siempre y cuando dentro de estos se encuentre incorporado el 1º de enero de 2018. Por lo tanto, deberá solicitar la retransmisión de la información del formulario CGN2015_001_SI_CONVERGENCIA, de la categoría Estado de Situación Financiera de Apertura Convergencia y la información trimestral de la categoría Información

Contable Pública - Convergencia, así como también deberá publicar nuevamente los informes financieros y contables mensuales, de acuerdo a los términos de la Resolución 182 de 2017.

CONCEPTO No. 20182000044921 DEL 06-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Comparabilidad de los estados financieros del año 2018 con los del 2017. Viabilidad de comparar las cifras de las cuentas del informe de austeridad en el gasto de la vigencia 2017 y 2018, y por mes en la vigencia 2018. Procedimiento a aplicar cuando la información contable remitida a la CGN es diferente a la contenida en los sistemas de información de la entidad. Procedimiento para producir informes cuando la información contable no se considera confiable por cuanto están pendientes las conciliaciones entre presupuesto y contabilidad.

Doctora
RUTH DEYCI ORTIZ GUTIERREZ
Jefe de Control Interno
Municipio de Cáqueza Cundinamarca
Cáqueza

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550003405-2 del 17 de agosto de 2018, en la cual formula la siguiente consulta:

“1. La oficina de control interno de un ente territorial en el marco de sus funciones, especialmente la de presentar el informe de austeridad en el gasto, puede presentar información comparada de las vigencias 2017 y 2018, teniendo en cuenta el proceso de convergencia para las entidades del gobierno, en especial para las siguientes cuentas: Gastos de nómina, servicios públicos, impresos y publicaciones, viáticos, combustible, servicios y honorarios, y otros gastos generales.

¿Es viable tomar los saldos de las cuentas 51 y 52 de la vigencia 2017 y compararlas con la cuenta 51 de la vigencia 2018, para efectos del informe de austeridad en el gasto, como punto de referencia para medir la gestión?

¿Es verdad que bajo la reglamentación de la Resolución 533 de 2015, el proceso auditor que realiza la oficina de control interno no permite enfocar una comparación de las cifras de las cuentas del informe de austeridad en el gasto de la vigencia 2017 y 2018 y por mes en la vigencia 2018?

2. ¿Es obligación en las entidades territoriales publicar los estados financieros de forma mensual, debidamente avalados por quienes tenga la obligación?, y pueden ser comparados de forma mensual durante la vigencia 2018?

3. ¿Cuál es el procedimiento contable cuando las cifras reportadas en el chip presentan diferencia con la información que presenta el sistema, una vez cerrado el periodo de reporte de información, en la vigencia 2018? ¿Cuál es la sanción por presentar correcciones a los informes?

4. Cuando la información entregada por el área contable para efectos de producir informes en cumplimiento de la normativa vigente en temas de control interno, específicamente el informe de austeridad en el gasto, no es confiable toda vez que el contador manifiesta que es susceptible a modificaciones por las conciliaciones entre presupuesto y contabilidad, cuales el procedimiento para producir los informes que la ley reglamenta si para este caso en particular el seguimiento es mensual?

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

Interrogantes N°1.

Comparabilidad de los saldos de los gastos clasificados en los grupos 51 y 52 de las vigencias 2017 y 2018, y comparabilidad con las cifras del informe de austeridad del gasto público.

El artículo 18 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, y la regulación emitida en concordancia con el cronograma de aplicación de dicho Marco Normativo, dispone lo siguiente:

“ARTICULO 18. 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:

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, a 31 de diciembre de 2018, las entidades presentaran 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 B de enero al 31 de diciembre del 2018
- d. Estado de flujo de efectivo del 1 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 de texto)

Así mismo el artículo 37 de la Resolución 706 de 2016, señala lo siguiente:

“ARTICULO 37. MODIFICACION DE INFORMACIÓN. Si en cumplimiento de las funciones constitucionales de centralizar y consolidar la información, la Contaduría General de la Nación solicita a las entidades públicas la modificación de la información reportada, estas deberán proceder al envío inmediato de la categoría de información ajustada.

Si la entidad pública requiere modificar la información reportada a la Contaduría General de Nación, podrá enviar nuevamente la categoría de información ajustada sin previa autorización antes del cierre del sistema CH IP. Una vez cerrado el sistema no se hará apertura para corrección, transmisión y retransmisión de la información.

ARTICULO 38. REPORTE INDIVIDUAL. Las entidades públicas que hacen parte del ámbito de aplicación de la presente resolución y que consolidan información como grupo económico reportarán la información contable de manera individual por cada entidad.

(...)

ARTÍCULO 39. PRESUNCIÓN DE LA INFORMACIÓN REPORTADA. Se presume que la información reportada a la Contaduría General de la Nación por los responsables de ello, a través del sistema CHIP es la que corresponde a la entidad. Es de total responsabilidad de la entidad la administración de los usuarios y la seguridad de las claves.

Por su parte, los numerales 3 y 4 del Marco conceptual expedido para entidades de gobierno, en relación con los objetivos y características de la información contable, señalan:

“3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

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 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.

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.

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.

(...)

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)

Interrogante 2:

Obligación en las entidades territoriales de publicar los estados financieros de forma mensual, debidamente avalados por quienes tenga la obligación, y viabilidad de ser comparados de forma mensual durante la vigencia 2018.

Los numerales 1, 3.2 y 3.3 de la Resolución 182 de 2017, por 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:

1. INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES Los informes financieros y contables mensuales que se deben preparar y publicar corresponden a: a) un estado de situación financiera; b) un estado de resultados o un estado del resultado integral, dependiendo del marco normativo que aplique para la elaboración del juego completo de estados financieros; y c) las notas a los informes financieros y contables mensuales.

Lo anterior, sin perjuicio de la información que se deba reportar a la Contaduría General de la Nación en las condiciones y plazos que establezca esta autoridad de regulación.

(...)

3.2 Contenido

En el estado de situación financiera se presentarán los activos, pasivos y patrimonio a final del respectivo mes del periodo corriente, comparado con el estado de situación financiera correspondiente al mismo mes del año inmediatamente anterior.

En el estado de resultados o en el estado del resultado integral, según corresponda, se presentarán los saldos de ingresos, gastos y costos acumulados desde el primero de enero hasta el final del respectivo mes del periodo corriente, comparado con el estado de resultados o el estado del resultado integral, según corresponda, que cubra el mismo periodo del año inmediatamente anterior.

Adicionalmente, la entidad presentará en notas a los informes financieros y contables mensuales los aspectos que, de acuerdo con lo establecido en el numeral 2.2 del presente procedimiento, tengan un efecto material en la estructura financiera.

3.3 Publicación

El estado de situación financiera, el estado de resultados o el estado del resultado integral, según corresponda, y las notas a los informes financieros y contables mensuales, deberán ser firmados por el Representante legal y el Contador de la entidad incluyendo los datos de nombres y números de identidad y, en el caso del Contador, el número de la tarjeta profesional.

Los informes financieros y contables mensuales se publicarán, como máximo, en el transcurso del mes siguiente al mes informado, excepto los correspondientes a los meses de diciembre, enero y febrero, los cuales se publicarán, como máximo, en el transcurso de los dos meses siguientes al mes informado. La entidad definirá las fechas de publicación de los informes financieros y contables mensuales dentro de los plazos máximos establecidos.

La publicación de los informes financieros y contables mensuales se deberá realizar de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 1712 de 2011 y los decretos que la reglamenten.

(Subrayado fuera de texto)

Asimismo, la Ley 734 de 2002 - Código Disciplinario Único en su artículo 34, numeral 36, establece los deberes que deben cumplir los servidores públicos, así:

“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 de texto)

Interrogante N°3.

Procedimiento contable cuando las cifras reportadas en el CHIP presentan diferencia con la información que presenta el sistema, una vez cerrado el periodo de reporte de información, en la vigencia 2018, y sanción por presentar correcciones a los informes.

El instructivo 003 sobre las Instrucciones relacionadas con el cambio del periodo contable 2017-2018, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y otros asuntos del proceso contable, en el numeral 1.2 señala lo siguiente:

1.2. Actividades operativas y contables con ocasión del cierre del periodo contable

1.2.1. Análisis, verificaciones y ajustes previo a la realización del cierre contable se tendrán en cuenta, entre otros asuntos los procedimientos que se relacionan con las conciliaciones de toda naturaleza que correspondan a las cuentas activas y pasivas (...)

1.2.2. Conciliación entre las áreas de la entidad que generan información contable.

Previo a la realización del proceso de cierre contable y para garantizar la consistencia de la información administrada en las diferentes dependencias de la entidad, se efectuarán las respectivas conciliaciones entre el área contable y las áreas de nómina, almacén, presupuesto, tesorería, jurídica, recursos humanos, cartera y demás áreas proveedoras de información- para lograr la integralidad del proceso contable. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, los numerales 3.2.14 y 3.2.16 de 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”, prescriben:

“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. (...)”

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)

Así mismo el artículo 37 de la Resolución 706 de 2016, señala lo siguiente:

"ARTICULO 37. MODIFICACION DE INFORMACIÓN. Si en cumplimiento de las funciones constitucionales de centralizar y consolidar la información, la Contaduría General de la Nación solicita a las entidades públicas la modificación de la información reportada, estas deberán proceder al envío inmediato de la categoría de información ajustada.

Si la entidad pública requiere modificar la información reportada a la Contaduría General de Nación, podrá enviar nuevamente la categoría de información ajustada sin previa autorización antes del cierre del sistema CH IP. Una vez cerrado el sistema no se hará apertura para corrección, transmisión y retransmisión de la información.

(...)

ARTÍCULO 39. PRESUNCIÓN DE LA INFORMACIÓN REPORTADA. Se presume que la información reportada a la Contaduría General de la Nación por los responsables de ello, a través del sistema CHIP es la que corresponde a la entidad. Es de total responsabilidad de la entidad la administración de los usuarios y la seguridad de las claves.

Además, el numeral 4.3 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, dispuesta en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, establece:

"4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera

conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva. (...) (Subrayado fuera de texto)

Los Numerales 26 y 52 del artículo 48, Libro II, Parte Especial, Título Único, la Descripción de las Faltas Disciplinarias en Particular, Capítulo I, de la Ley N° 734 de 2002, por la cual se expide el Código Disciplinario Único, incluyen como faltas gravísimas, las siguientes.
“(…)

26. No llevar en debida forma los libros de registro de la ejecución presupuestal de ingresos y gastos, ni los de contabilidad financiera. (...)

52. No dar cumplimiento injustificadamente a la exigencia de adoptar el Sistema Nacional de Contabilidad Pública de acuerdo con las disposiciones emitidas por la Contaduría General de la Nación y no observar las políticas, principios y plazos que en materia de contabilidad

pública se expidan con el fin de producir información confiable, oportuna y veraz”
(Subrayado fuera del texto)

El artículo 9 de la Ley N° 1314 de 2009, reglamentada por el Decreto Nacional N° 1851 de 2013, Reglamentada por el Decreto Nacional N° 302 de 2015, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento, contempla:

Artículo 9°. Autoridad Disciplinaria. La Junta Central de Contadores, Unidad Administrativa Especial con personería jurídica, creada por el Decreto Legislativo 2373 de 1956, actualmente adscrita al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en desarrollo de las facultades asignadas en el artículo 20 de la Ley 43 de 1990, continuará actuando como tribunal disciplinario y órgano de registro de la profesión contable, incluyendo dentro del ámbito de su competencia a los Contadores Públicos y a las demás entidades que presten servicios al público en general propios de la ciencia contable como profesión liberal. Para el cumplimiento de sus funciones podrá solicitar documentos, practicar inspecciones, obtener declaraciones y testimonios, así como aplicar sanciones personales o institucionales a quienes hayan violado las normas aplicables.” (Subrayado fuera del texto)

Interrogante 4.

Procedimiento para producir informes cuando la información contable no se considera confiable por cuanto están pendientes conciliaciones entre presupuesto y contabilidad.

En los numerales 2.1.1, 2.1.2 y 3.2.4 del anexo de la citada Resolución, que contiene el “Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable”, se establece lo siguiente:

“2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios. (...)

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las conclusiones expuestas, se concluye lo siguiente para cada uno de los puntos expuesto en la consulta:

Interrogantes N° 1.

Comparabilidad de los saldos de los gastos clasificados en los grupos 51 y 52 de las vigencias 2017 y 2018, y comparabilidad con las cifras del informe de austeridad del gasto público.

Es pertinente precisar que la preparación y presentación de los Estados Financieros y demás información de carácter eminentemente contable de las entidades de gobierno, debe atemperarse a lo preceptuado en el Marco Normativo anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones; premisa que no se predica respecto del informe de austeridad en el gasto, toda vez que este último no está contemplado en la regulación contable expedida por la CGN. Por ello, este Despacho se abstiene de pronunciarse respecto de la forma como puede o no presentarse tal informe.

Ahora bien, en relación con la comparabilidad de las cifras de los estados financieros del primer periodo de aplicación del Marco normativo para entidades de gobierno, es decir los expedidos a 31 de diciembre de 2018, por expresa disposición del parágrafo 1 del artículo 18 de la Resolución N° 693 de 2016, no se presentarán en forma comparativa con los del periodo anterior, por cuanto existen diferencias normativas en cuanto a los criterios de medición, reconocimiento y presentación aplicables en los dos periodos contables, a raíz de la entrada en vigencia a partir del 1 de enero de 2018, del Marco Normativo para las entidades de gobierno, antes mencionado. Como consecuencia de ello, no habrá lugar a efectuar comparaciones en el Estado de Resultados del año 2018, de los saldos del grupo 51 DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, con los grupos 51 DE AMINISTRACIÓN y 52-DE OPERACIÓN que hicieron parte del Estado de Actividad Financiera Económica y Social del año 2017.

Interrogante 2:

Obligación en las entidades territoriales de publicar los estados financieros de forma mensual, debidamente avalados por quienes tenga la obligación, y viabilidad de ser comparados de forma mensual durante la vigencia 2018.

Las entidades deberán poner a disposición del público, la información mensual relacionada con el estado de situación financiera, estado de resultados y las notas a los informes financieros, de forma impresa y electrónica, atendiendo al Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales incorporado mediante la Resolución N° 182 de 2017, que, aunque para efectos de presentación requiera de un cierre de cuentas de resultado, esta corresponderá a una actividad extracontable, que no afectará la información contable del periodo, sino hasta el cierre de este.

Los informes financieros mensuales deberán ser firmados por el Representante legal y el Contador de la entidad incluyendo los datos de nombres y números de identidad y, en el caso del Contador, el número de la tarjeta profesional, y se publicarán, como máximo, en el transcurso del mes siguiente al mes informado, excepto los correspondientes a los meses de diciembre, enero y febrero, los cuales se publicarán, como máximo, en el transcurso de

los dos meses siguientes al mes informado. La entidad definirá las fechas de publicación de los informes financieros y contables mensuales dentro de los plazos máximos establecidos.

La comparabilidad de estos Estados intermedios, no procede, por las mismas razones expuestas en la respuesta del numeral 1 de estas conclusiones.

Interrogante N°3.

Procedimiento contable cuando las cifras reportadas en el chip presentan diferencia con la información que presenta el sistema, una vez cerrado el periodo de reporte de información, en la vigencia 2018, y sanción por presentar correcciones a los informes.

Conforme al instructivo 003 del 21 de diciembre del 2017 de la CGN y lo dispuesto en los numerales 3.2.14 y 3.2.16 de la Resolución N° 193 de 2016, los responsables de la información financiera deben adelantar todas las acciones necesarias para garantizar la consistencia de la información que se remitirá vía CHIP a la CGN y la contenida en los sistemas de información de la entidad.

Ahora, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 37 de la Resolución N° 706 de 2016, si la entidad requiere modificar la información remitida a la CGN, podrá enviarla nuevamente, sin previa autorización, antes del cierre del sistema CHIP. Una vez cerrado el sistema no se hará apertura para corrección, transmisión y retransmisión de la información.

En relación a la sanción por presentar correcciones a los informes, si bien es cierto que no existe un procedimiento para aplicación de sanciones por parte de la CGN por la inobservancia en la aplicación de esa regulación, si existen consecuencias a nivel de las competencias de otros organismos estatales, tal como se puede observar a continuación:

La Procuraduría General de la Nación, en aplicación del poder disciplinario preferente, puede sancionar a título de falta gravísima, tanto al Contador como al Representante Legal de la entidad que incurra en esta conducta.

La Junta Central de Contadores Públicos, en ejercicio de sus facultades sancionatorias por faltas contra la ética profesional, puede sancionar al Contador público que omita la aplicación de la regulación expedida por la CGN con carácter obligatorio.

Alternamente deberán considerarse las acciones que puedan adelantar la Contraloría que ejerza las funciones de control fiscal, por el incumplimiento en la aplicación de la regulación contable.

Interrogante 4.**Procedimiento para producir informes cuando la información contable no se considera confiable por cuanto están pendientes conciliaciones entre presupuesto y contabilidad.**

De conformidad con los numerales 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones y 3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de la información, del Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, expedido mediante la Resolución 193 de 2016, es responsabilidad de la administración de cada organismo público, establecer los procedimientos administrativos definiendo líneas de responsabilidad en las actividades a ejecutar, que permitan determinar quién debe ocuparse de la ejecución de actividades tales como la conciliación oportuna de la información, con el objetivo de garantizar que la información contable cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel y sirva de instrumento para la preparación de los informes a presentar a los diferentes usuarios de la misma.

Bajo este contexto, la CGN no ha expedido ni expedirá un procedimiento para la preparación de informes cuando existen problemas de confiabilidad en la contabilidad oficial de una entidad pública, toda vez que lo procedente es solucionar las omisiones o inconsistencias de cualquier orden, a nivel de los registros contables, en el momento en que se adviertan las falencias y a más tardar antes del cierre contable; y de ser pertinente, aplicar el numeral 4.3 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, dispuesta en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017.

CONCEPTO No. 20182000044961 DEL 06-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registros contables en subcuentas “Otros”

Doctora
 BERTHA LUCÍA GÓMEZ MORENO
 Profesional en Subdirección Administrativa y Financiera
 Instituto Distrital de las Artes - IDARTES
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

En atención a la solicitud de su Despacho radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN), con el N° 2018550002972-2 del 24 de julio de 2018, mediante la cual consulta lo siguiente:

“...en la auditoría realizada al IDARTES, se halló que la entidad utiliza varias subcuentas de **"Otros"** dentro de los grupos de cuentas, por tanto se hace necesaria la solicitud a la Contaduría General de la Nación para la creación de las cuentas pertinentes para registrar las transacciones, para lo cual se detalla lo registrado en las subcuentas "Otros" de los siguientes grupos:

1384 Otras Cuentas por Cobrar: Se registran las incapacidades pendientes de cobro, cuentas por cobrar a contratistas por ajustes en cuentas de cobro

1655 Otra Maquinaria y Equipo: Los elementos devolutivos que por sus características no caben dentro de las subcuentas principales ej. TRANSFERENCIA AUTOMATICA, GENERADOR, CELESTRON OCULAR DE CALIMACION, CELESTRON, NEXLMAGE SISTEMA SOLAR, PUNTERO LASER VERDE, BINOCULAR MEADE 7 X 50 KIT OCULARES CELESTRON Y FILTER, ACCESORIO PARA TELESCOPIO, KIT PARA TELESCOPIO, COLIMADOR PARA TELESCOPIO, BINOCULARES 100X70 DETECTORES DE INUNDACION, DETECTORES DE NIVEL, DETECTORES DE APERTURA, DETECTORES DE MOVIMIENTO DE PARED, REFLECTOR PC ADB 2000, REFLECTOR PC ADB 1000, REFLECTOR LINTERNA ADB 1500, REFLECTOR LINTERNA ADB, REFLECTOR HALOGENO, REFLECTOR FRESNEL ADB 2000, REFLECTOR FRESNEL 750, TUBO PVC TDP 6" X 6 M, ACCESORIOS, PLATINA DE COBRE, INTERRUPTOR, BORNEO DE CONEXION, ARMARIO PARA EQUIPO DE MEDIDA TERMINAL DE COMPRESION, CABLE ALUMINIO AISLADO THHN/THWN 500 MCM FOSO DE ORQUESTA, CAMBIADOR VGA, ALETAS PARA PAR, MODULO FADERS NODO ETHERNET, CAMARA PRIMER BALCON, INTERCOM, COMPONENTE DE VIDEO ESTACION, MATRIZ, CONVERTIDOR

1665 Otros Muebles y Enseres: Los elementos devolutivos que por sus características no caben dentro de las subcuentas principales ej. Vestuario Utilizado en las escenografías PANTALONES, FALDAS, ENTERIZOS, VESTIDOS, CAMISA, CHAQUETA, DISFRAZ, ZAPATOS, BOTINES, CAPAS, CORSETS.

1680 Otros Equipos de Comedor, Cocina, despensa y hotelería: Los elementos devolutivos que por sus características no caben dentro de las subcuentas principales ej. DISPENSADOR, CAFETERA, CALENTADOR, ESTUFA, FREIDOR, MODULO, NEVERA, UTENCILIOS DE COCINA.

2407 Otros Recursos a Favor de Terceros: Aquí se registra la contrapartida de las incapacidades que se deben reintegrar a Hacienda, los excedentes que consignan por el concepto del Permiso Unificado para Filmaciones Audiovisuales, los valores de AFC descontados a Contratistas,

2512 Otros beneficios a los empleados a largo plazo: Se reconoce la permanencia de los empleados que van adquiriendo el derecho

4808 Otros Ingresos Diversos: Se registran ingresos por boletería, Permisos Unificado para la Filmación Audiovisual, beffe

5107 Otras Primas: Se registra lo relacionado a la prima de antigüedad de los empleados...”

Es pertinente señalar que en mesa de trabajo celebrada con la funcionaria delegada del Instituto Distrital de las Artes, fueron analizadas las cuentas usadas con el objeto de señalar cuáles serían las indicadas dependiendo de cada particularidad.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece:

“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. "(Subrayados fuera de texto)

A su vez, 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, indica:

a. OPERACIONES DE LA TESORERÍA CENTRALIZADA

La tesorería centralizada es la dependencia encargada de administrar recursos financieros y recaudar y pagar por cuenta de las entidades de gobierno. Esta tesorería realiza los recaudos de los ingresos y los giros a la entidad del mismo nivel, bien sea nacional o territorial. Así mismo, administra los excedentes de liquidez.

Con el flujo de los recursos, las entidades que intervienen deben estar informadas para corresponder las operaciones recíprocas de los fondos entregados y recibidos, de las operaciones de enlace y de los recursos entregados y recibidos en administración. (...)

1.1 Fondos entregados y recibidos por la tesorería centralizada

1.1. Pagos

El giro de los recursos, por parte de la tesorería centralizada, se registrará debitando las subcuentas de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditando la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda.

Cuando las entidades reciban los recursos a través de la tesorería interna para efectuar los pagos a los beneficiarios finales, debitarán las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán las subcuentas de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. (...)

1.1.1.2. Reintegros

Los reintegros corresponden a los recursos restituidos a la tesorería centralizada por parte de la entidad o de un beneficiario final, con ocasión de la devolución de bienes y servicios adquiridos. (...)

El registro contable de los reintegros dependerá de si los recursos fueron recibidos en el periodo contable o en periodos contables anteriores.

1.1.2.1. Reintegro de recursos recibidos en el periodo contable

El valor de los reintegros efectuados por las entidades a la tesorería centralizada, de los fondos recibidos en el periodo contable, se registrará con un débito en las subcuentas de la cuenta 4705- FONDOS RECIBIDOS y un crédito en las subcuentas de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En las entidades donde la tesorería centralizada paga directamente a los beneficiarios finales, estas debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705- FONDOS RECIBIDOS y acreditarán la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por su parte, la tesorería centralizada debitará las subcuentas de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda, y acreditará las subcuentas de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, efectuando la reclasificación de la subcuenta afectada con el recaudo.

1.1.2.2. Reintegro de recursos recibidos en periodos contables anteriores

El valor de los reintegros efectuados por las entidades a la tesorería centralizada, de los fondos recibidos en periodos contables anteriores, se registrará con un débito en las subcuentas de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y un crédito en las subcuentas de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

(...)

Por otra parte, la tesorería centralizada debitará las subcuentas 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, 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:

“1384 - OTRAS CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.

1655- MAQUINARIA Y EQUIPO**DESCRIPCIÓN**

Representa, entre otros, el valor de la maquinaria industrial, el equipo para la construcción y perforación, así como las herramientas y accesorios que se emplean en la producción de bienes y la prestación de servicios. También incluye la maquinaria y equipo de propiedad de terceros que cumplan la definición de activo

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.

1680 - EQUIPOS DE COMEDOR, COCINA, DESPENSA Y HOTELERÍA**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor del equipo de comedor, cocina, despensa y hotelería empleados para la prestación de servicios, así como los destinados a apoyar la gestión administrativa. También incluye los equipos de comedor, cocina, despensa y hotelería de propiedad de terceros que cumplan la definición de activo.

1681- BIENES DE ARTE Y CULTURA**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de las obras de arte, los bienes de culto, las joyas, los elementos de museo, los elementos musicales, los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad, entre otros, que son utilizados por la entidad para decorar o para la prestación de servicios.

2407- CUENTAS POR PAGAR 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.

2512- BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones generadas por concepto de las retribuciones que la entidad proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

4705- FONDOS RECIBIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad en efectivo y equivalentes al efectivo, o compensados con recursos administrados por la tesorería centralizada, cuando la entidad es del mismo nivel, para gastos de funcionamiento, servicio de la deuda e inversión. Así mismo, incluye el valor de los reintegros de estos recursos a las tesorerías centralizadas efectuados dentro del período contable en que los fondos fueron recibidos.

4808- INGRESOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas...

5107-PRESTACIONES SOCIALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos obligatorios sobre la nómina de las entidades, por concepto de prestaciones sociales.

5720-OPERACIONES DE ENLACE

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de a) la disminución del derecho reconocido por una entidad, cuyo recaudo es efectuado por la tesorería centralizada; b) las obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda o préstamos por pagar cuyo recaudo lo efectúa la tesorería centralizada; c) el giro de las devoluciones a contribuyentes o beneficiarios de recaudos de ingresos efectuados por la tesorería centralizada; d) el valor de los recursos recaudados en las cuentas de la tesorería centralizada que al final del periodo contable no han sido reclasificados por la entidad, y e) los reintegros de los fondos recibidos de la tesorería centralizada, que se entreguen con posterioridad al cierre de la vigencia en que dichos fondos fueron recibidos. “(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, el Catálogo de Cuentas constituye 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.

Asimismo, el nuevo Marco Normativo no limita el registro de la subcuenta de “Otros” en el 5%, toda vez que las partidas deberán revelarse en función de su materialidad donde la información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y en la medida en que sea material y tenga valor predictivo y 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.

Ahora bien, las cuentas que debe utilizar la Entidad, de acuerdo con los planteamientos en la mesa de trabajo, son los siguientes:

a. Las cuentas por cobrar a las EPS por pagos de incapacidades a empleados, pagadas por la entidad, deben registrarse en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Las cuentas por cobrar a contratistas por ajustes en cuentas de cobro, se deben registrar en la subcuenta 138490 - Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384 - OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

b. Para el correcto registro de los elementos relacionados y registrados actualmente por la entidad en la subcuenta 165590 - Otra Maquinaria y Equipo, es necesario que la entidad efectúe un estudio de la naturaleza y funcionalidades de cada elemento, para determinar si efectivamente corresponde a los criterios que identifican la Maquinaria y Equipo, pues escapa a las posibilidades de este Despacho hacer un pronunciamiento al respecto, si se advierte que se requiere de un conocimiento exhaustivo sobre las particularidades inmersas en esos casos.

De no cumplirse con tales criterios, es indispensable efectuar la reclasificación contable a la cuenta y subcuenta que mejor se ajuste a la naturaleza y funcionales de estos.

c. Los elementos utilizados para las escenografías, que cumplan con los criterios para el reconocimiento como activos, deben registrarse en la subcuenta 168190 - Otros bienes de arte y cultura, de la cuenta 1681-BIENES DE ARTE Y CULTURA.

d. En la subcuenta 168002 - Equipo de restaurante y cafetería, de la cuenta 1680- EQUIPOS DE COMEDOR, COCINA, DESPENSA Y HOTELERÍA, deberán registrarse los elementos tales como cafetera, dispensador y similares.

e. Los registros para el reintegro a Hacienda del dinero por las incapacidades devueltas por las EPS, se harán de acuerdo con el procedimiento contable para el registro de operaciones interinstitucionales, deben tenerse en cuenta los siguientes puntos:

El valor que IDARTE paga por incapacidades y que es imputable a la EPS, se registra en la subcuenta 138426- Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384- OTRAS CUENTAS POR COBRAR, con crédito en subcuenta 470508- Funcionamiento de la cuenta 4705- FONDOS RECIBIDOS.

El reintegro que la EPS efectúa a IDARTES, por el monto del valor de las incapacidades pagadas a los empleados y a cargo de aquella, se registra con un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Para el registro del reintegro del dinero que IDARTES efectúa a la Secretaría Distrital de Hacienda, se debe tener en cuenta el período contable en que este se efectúe.

Por lo tanto, si el reintegro se produce dentro del mismo período contable, se efectúa con un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS y un crédito en las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora, si la devolución se efectúa en el año siguiente, registrará con un débito en las subcuentas de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

La Secretaría Distrital de Hacienda, al recibir el reintegro, le corresponde registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

Con respecto a los excedentes que se consignan por el concepto del Permiso Unificado para Filmaciones Audiovisuales, y los mayores valores descontados a Contratistas por el importe con destino a las cuentas AFC, que en uno y otro caso son objeto de reintegro a sus titulares, deben registrarse en la subcuenta 240790-Otros Recursos a favor de terceros, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

d. En la subcuenta 251290-Otros beneficios a los empleados a largo plazo, de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, se debe continuar registrando la prima por permanencia de los empleados, en la medida que van adquiriendo el derecho.

f. Los ingresos por boletería, Permisos Unificados para la Filmación Audiovisual, beffe, se deben reconocer la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS

e. En la subcuenta 510790-Otras Primas, de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES, registra lo relacionado a la prima de antigüedad de los empleados.

CONCEPTO No. 20182000045511 DEL 10-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Depuración de cuentas por cobrar

Doctora
ADELA CONSTANZA SILVA BENITEZ
Jefe de Presupuesto y Contabilidad
Municipio de Chiquinquirá
Chiquinquirá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550003482-2 del 24 de agosto de 2018, en la cual formula la siguiente consulta:

“En el año 2003 el Municipio de Chiquinquirá creó el Fondo microempresarial con el fin de reincentivar la creación de empresas en la región, en el año 2004 por medio de créditos se brindó apoyo a varias personas y algunas de ellas dejaron de cancelar las respectivas cuotas. A hoy el saldo por cobrar asciende a la suma de \$13.879.015, mi pregunta es la siguiente: ¿Con la aprobación del marco normativo para entidades de gobierno que procedimiento debo seguir para realizar la depuración de dicho saldo?.”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

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:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS 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.

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. (...) (Subrayado fuera del texto).

De otra parte, la Norma de cuentas por cobrar contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 484 de 2017, que modifica el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“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 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.

(...)

2.5. Baja en cuentas

7. Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo”

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para las Entidades de Gobierno en la descripción y dinámica de la cuenta 5804-FINANCIEROS, establece que:

“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.”

Esta cuenta contiene la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar.

La Resolución 107 de 2017 "Por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 y se modifican los Catálogos Generales de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018" establece que:

“(…)

ARTÍCULO 52. 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.

1. IDENTIFICACIÓN DE LOS BIENES, DERECHOS U OBLIGACIONES OBJETO DE DEPURACIÓN

Las entidades territoriales adelantarán las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de los periodos contables 2016 y 2017, a fin de garantizar que la información financiera que se presente en sus primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir, aquellos que se presenten con corte al 31 de diciembre de 2018, cumplan con las características cualitativas fundamentales de la información financiera (Relevancia y Representación fiel) de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. (Subrayado fuera del texto).

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos u obligaciones, y, mediante la incorporación y retiro de las partidas a que haya lugar, evitar que la información financiera revele situaciones tales como: (...)”

Bienes y Derechos

- a) valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad territorial;
- b) derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción; (Subrayado fuera de texto)

(...)

Así mismo, el Procedimiento para la evaluación del Control interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que:

“(…)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información. En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

(...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Tratándose de una entidad territorial, de conformidad con la Resolución N° 107 de 2017 si los derechos de cobro existentes a 31 de diciembre de 2017 se han extinguido por razones diferentes al pago, deberán ser depurados durante el año 2018, caso en el cual se eliminarán de la contabilidad con el fin de garantizar que la información financiera que se presente en sus primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir, aquellos que se presenten con corte al 31 de diciembre de 2018, cumplan con las características cualitativas fundamentales de la información financiera (Relevancia y Representación fiel) de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Para el efecto, los derechos se retirarán disminuyendo la subcuenta que identifique el derecho, y afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. Además, se registrará el valor de los bienes o derechos que se retiren, así como el valor de las obligaciones que se incorporen, con un débito en la subcuenta 991530-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016.

Así mismo, 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, y sus modificaciones “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 derogó la Resolución N° 357 de 2008.

Por tanto para la depuración contable que se origine en sucesos que ocurran a partir de enero del año 2018 las entidades públicas deberán atenerse a lo dispuesto en el Procedimiento enunciado en el párrafo precedente, caso en el cual conjuntamente con el área jurídica de la entidad, deberá evaluarse si la situación de la cartera está comprendida en alguna de las causales de depuración contable previstas en ese numeral, caso en el cual podrá efectuarse la respectiva baja en cuentas, debitando la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditando la subcuenta que corresponda del grupo 13 CUENTAS POR COBRAR, y en caso de tener registrado algún deterioro, este deberá igualmente eliminarse.

CONCEPTO No. 20182000046111 DEL 14-09-2018

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2275

Compilación a 31 de diciembre de 2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Conciliación por pagos a terceros que no cuenta con los respectivos soportes para establecer el reconocimiento

Doctor
NILSON NAVAJAS OLIVARES
Alcalde Municipal de Coveñas
Coveñas -Sucre

ANTECEDENTES

En atención a la solicitud de su Despacho radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN), con el N° 2018550003176-2 del 02 de agosto de 2018, mediante la cual consulta lo siguiente:

“...consulta sobre el procedimiento contable que se debe realizar en la siguiente situación “en los extractos bancarios de varias cuentas de la alcaldía se pudieron evidenciar pagos a terceros los cuales no cuenta con los respectivos soportes que establezcan el reconocimiento de estos pagos, donde solo se evidencia el nombre del tercero al cual se le procedió a girar, donde se verifico que la oficina de tesorería no cuenta con los soporte de idoneidad para amparar los egresos (CDP , RP Contrato, Orden de Pago, Comprobante de Egreso a favor de estos terceros); el funcionario que realizo dichos pagos, se le requirió para que explicara y entregara la información a lo cual hasta la fecha no ha contestado, esta situación se informó al representante legal y este procedió a informar a los respectivos órganos de control. La oficina de contabilidad requiere hacer las respectivas conciliaciones y de esta manera hacer los distintos reportes a los entes de control, esta consulta se formula a sugerencia del Comité de Sostenibilidad De (Sic) la información contable, por lo anterior le hacemos la siguiente pregunta:

1. ¿qué procedimiento contable se debe seguir para reportar estos pagos?
2. ¿A que cuenta contable se deben registrar estos pagos para así proceder a realizar las respectivas conciliaciones bancarias?...”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia, prescribe:

“ARTÍCULO 209. Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley. (...)”

ARTÍCULO 269. En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de conformidad con lo que disponga la ley, la cual podrá establecer excepciones y autorizar la contratación de dichos servicios con empresas privadas colombianas” (Subrayado fuera del texto)

A su vez, la Ley 87 de 1993, Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, decreta:

“Artículo 1º.- (...) Parágrafo: El control interno se expresará a través de las políticas aprobadas por los niveles de dirección y administración de las respectivas entidades y se cumplirá en toda la escala de estructura administrativa, mediante la elaboración y aplicación de técnicas de dirección, verificación y evaluación de regulaciones administrativas, de manuales de funciones y procedimientos, de sistemas de información y de programas de selección, inducción y capacitación de personal

Artículo 2º.- Objetivos del sistema de Control Interno. Atendiendo los principios constitucionales que debe caracterizar la administración pública, el diseño y el desarrollo del Sistema de Control Interno se orientará al logro de los siguientes objetivos fundamentales: a) Proteger los recursos de la organización, buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que lo afecten;(...) e) Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros;

Artículo 3º.- (...) Son características del Control Interno las siguientes: (...) e) Todas las transacciones de las entidades deberán registrarse en forma exacta, veraz y oportuna de forma tal que permita preparar informes operativos, administrativos y financieros.

Artículo 4º.- (...) “Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del Control Interno: (...) b) Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos (...) e) Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos”. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, El Decreto 663 de 1993, “Por medio del cual se actualiza el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y se modifica su titulación y numeración”, consagra:

"ARTICULO 203. SEGURO DE MANEJO O DE CUMPLIMIENTO.

1. Objeto del seguro. Dentro de los seguros de manejo o de cumplimiento habrá uno que tendrá por objeto garantizar el correcto manejo de fondos o valores de cualquier clase que se confíen a los empleados públicos o a los particulares, en favor de las entidades o personas ante las cuales sean responsables; y podrá extenderse también al pago de impuestos, tasas y derechos y al cumplimiento de obligaciones que emanen de leyes o de contratos.

2. Destinatarios del seguro. Los empleados nacionales de manejo, los de igual carácter que presten sus servicios a entidades o instituciones en que tenga interés la Nación, así como los que deban responder de la administración o custodia de bienes de la misma; los albaceas, guardadores, fideicomisarios, síndicos, y, en general, los que por disposición de la ley tengan a su cargo la administración de bienes ajenos con obligación de prestar caución, garantizarán su manejo por medio del seguro de que trata el presente artículo.

Las Asambleas Departamentales, y los Concejos Municipales podrán disponer que los empleados que administren, manejen o custodien bienes de las respectivas entidades constituyan sus garantías por medio del seguro a que este estatuto se refiere.

3. Subrogación de la entidad aseguradora. Por el hecho de pagar el seguro la entidad aseguradora se subroga en los derechos de la entidad o persona asegurada contra la persona cuyo manejo o cumplimiento estaba garantizado, con todos sus privilegios y accesorios." (Subrayados fuera del texto).

Para el reconocimiento de hechos relacionados con las Responsabilidades Fiscales, es de tener en cuenta lo dispuesto en el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, que hace parte del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y modificado mediante Resolución N° 484 de 2017.

"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...

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...

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)

Así mismo, este Marco Normativo, en el Capítulo III puntos 1.1, y 1.2 señala:

"1. ACTIVOS CONTINGENTES

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)

Por su parte, el Catálogo de Cuentas anexo a la Resolución No. 620 de 2015, modificado por la Resolución No. 468 de 2016, contiene los códigos contables para el reconocimiento de las responsabilidades fiscales, así:

“1384- CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.

(...)

8361- RESPONSABILIDADES EN PROCESO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los faltantes de fondos o bienes y demás actos relacionados con el detrimento del patrimonio público que ameritan el inicio de un proceso de responsabilidades para funcionarios o particulares que administren o manejen fondos o bienes públicos. El proceso culmina con el fallo de la autoridad competente, indicando la responsabilidad de las personas involucradas en el proceso.

(...)

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”

De otro lado, el Procedimiento para la evaluación del Control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, y sus modificaciones, 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. (...)

El hecho de que la contabilidad deba tener una estructura documental, de una parte, le permite a la administración, dejar constancia escrita de los hechos económicos que se han presentado en el transcurso de un tiempo determinado (período contable), lo que respalda, de manera objetiva, la gestión administrativa y el cumplimiento legal de las disposiciones que la regulan, fortaleciendo la transparencia y la confianza pública. De otra parte, la estructura documental permite que los organismos que ejercen control fiscal (Contraloría General de la República, contralorías departamentales y municipales, y demás instituciones de fiscalización asignadas por la Constitución Política) obtengan las evidencias suficientes y de calidad que los procedimientos y técnicas de fiscalización exigen para efectos de expresar un juicio sobre la información financiera de la cual es responsable el administrador público.

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

a) Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad.

b) Los comprobantes de contabilidad mediante los cuales se llevan a cabo los registros en los libros contables. Estos comprobantes resumen las operaciones de la entidad y se deben elaborar, como mínimo, mensualmente.

c) Los libros auxiliares de contabilidad donde se lleva el registro de las operaciones. En estos libros deben anotarse, en forma cronológica, los comprobantes de contabilidad que sirven de respaldo a las diferentes operaciones de la entidad.

d) El libro diario y el mayor. En el primero, se registran, por día, las operaciones que realiza la entidad y en el segundo, se registran, de forma resumida, los movimientos mensuales de cada una de las cuentas afectadas durante dicho periodo. (...)

3.2.14 Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas con las diferentes entidades con las cuales se efectúan transacciones con o sin situación de fondos, o la circularización con deudores y acreedores.

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad.

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información". (Subrayados fuera del texto)

Asimismo, el Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 525 de 2016, indica:

"3 SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto

y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas. (...)

3.2 Comprobantes de contabilidad

Los comprobantes de contabilidad son los documentos en los cuales se registran los hechos económicos y sirven de fuente para registrar los movimientos en el libro correspondiente. Los comprobantes de contabilidad pueden ser, entre otros, comprobante de ingreso, egreso y general. El comprobante de ingreso resume las operaciones relacionadas con el recaudo de efectivo o equivalentes al efectivo. El comprobante de egreso constituye la síntesis de las operaciones relacionadas con el pago de efectivo o equivalentes al efectivo. Por su parte, el comprobante general resume las operaciones relacionadas con estimaciones, reclasificaciones y ajustes. (...)

4.2 Pérdida y reconstrucción de documentos

Cuando se presente la pérdida de soportes, comprobantes o libros de contabilidad, deberá activarse el plan de contingencia y de continuidad establecido por la entidad, en desarrollo del sistema de gestión de calidad y administración del riesgo. Lo anterior, sin perjuicio de las acciones administrativas y legales que se deban adelantar como consecuencia de este hecho.

En todo caso, deberá ordenarse de inmediato, por parte del representante legal, la reconstrucción de la información, partiendo de los estados financieros más recientes reportados a las diferentes instancias, los informes de terceros, la información archivada en medios electrónicos, magnéticos, ópticos o similares, y demás información que se considere pertinente”. (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, los comprobantes de contabilidad, comprenden los documentos en los cuales se registran los hechos económicos y sirven de fuente para registrar los movimientos en el libro correspondiente. La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, establece que si existe evidencia de la pérdida de dichos comprobantes, el representante legal, debe ordenar de inmediato la reconstrucción de la información, partiendo de los estados financieros más recientes reportados a las diferentes instancias, los informes de terceros, la información archivada en medios electrónicos, magnéticos, ópticos o similares y demás instrumentos que se consideren pertinentes.

Si se tratase efectivamente de la pérdida de los soportes contables, el municipio de Coveñas debe adelantar todos los esfuerzos administrativos que razonablemente tenga a su alcance, para recuperarlos o reconstruirlos, caso en el cual el registro contable, dependerá de la naturaleza y propósitos de las erogaciones respectivas.

Ahora bien, si se tratase de una sustracción indebida de los recursos, la entidad, apoyada en la documentación derivada de la investigación y cumpliendo con las formalidades que sean de rigor, debe proceder a reconocer este hecho mediante un débito a la subcuenta 589017-Pérdida en siniestros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

De manera simultánea, una vez inicie el proceso para la recuperación de los recursos, la entidad reconoce la contingencia mediante un débito en la subcuenta 836101-Internas de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Asimismo, realizar las gestiones administrativas ante la aseguradora. Si se acuerda el pago de la indemnización, el registro contable por el reconocimiento del derecho corresponde a un débito en la subcuenta 138421-Indemnizaciones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito a la subcuenta 480828-Indemnizaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, por el valor que reconocerá la compañía aseguradora y de forma simultánea cancelará las cuentas de orden donde se reconoció la contingencia.

Si el proceso de responsabilidad continúa por la diferencia entre el valor que la aseguradora reconoce y el valor de la pérdida o faltante de fondos o bienes o derechos, la entidad contable pública deberá ajustar el valor reconocido en las cuentas de orden, de tal manera que revelen el saldo que queda pendiente de recuperar. Si la investigación conduce a imputar responsabilidades al involucrado en el caso, se reconocerá un derecho 138432-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 480829-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, reversando simultáneamente el saldo que subsista en las cuentas de orden. Tal derecho se eliminará cuando el involucrado efectúe el pago respectivo.

CONCEPTO No. 20182000046571 DEL 17-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Contabilidad llevada en cuadros de Excel

Doctor

JULIO PEÑA RICO

Institución Educativa Departamental de Antioquia

Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550003628-2, del 06 de septiembre de 2018, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“Actualmente soy contador de la institución educativa departamental de Antioquia no certificada, por instrucciones del fondo de servicios de la Gobernación de Antioquia se lleva la contabilidad en cuadros de Excel, generando inconsistencias en la información contable, mi pregunta ¿es válido llevar la contabilidad de dicha institución como ésta en los cuadros de Excel?”.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

El Proceso contable y sistema documental contable, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 525 de 2016, indica:

“3 SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad. (Subrayado fuera de texto).

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas. (...).

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares. (...).

3.3 Libros de contabilidad

Los libros de contabilidad son los documentos que sistematizan cronológicamente los hechos económicos que afectan las partidas de los estados financieros. Los asientos que se realizan en los libros de contabilidad deben estar respaldados en comprobantes de contabilidad.

Los libros de contabilidad deben llevarse en español e identificar la entidad a la cual pertenecen. Estos libros se clasifican en libros principales y auxiliares. La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar que los hechos económicos se registren en los libros de contabilidad. (...).

4 CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información.

4.1 Medios y tiempo de conservación

“La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable. Por tanto, toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a disposición de los usuarios de la información. En el caso de las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad por la

conservación y reproducción de la documentación contable, será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

Con independencia de quién administre el sistema de información, la entidad deberá establecer políticas de conservación que le permitan realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera.

Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento”.

“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. (...). (Subrayado fuera de texto).

El hecho de que la contabilidad deba tener una estructura documental, de una parte, le permite a la administración, dejar constancia escrita de los hechos económicos que se han presentado en el transcurso de un tiempo determinado (período contable), lo que respalda, de manera objetiva, la gestión administrativa y el cumplimiento legal de las disposiciones que la regulan, fortaleciendo la transparencia y la confianza pública. De otra parte, la estructura documental permite que los organismos que ejercen control fiscal (Contraloría General de la República, contralorías departamentales y municipales, y demás instituciones de fiscalización asignadas por la Constitución Política) obtengan las evidencias suficientes y de calidad que los procedimientos y técnicas de fiscalización exigen para efectos de expresar un juicio sobre la información financiera de la cual es responsable el administrador público.

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

a) Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad.

b) Los comprobantes de contabilidad mediante los cuales se llevan a cabo los registros en los libros contables. Estos comprobantes resumen las operaciones de la entidad y se deben elaborar, como mínimo, mensualmente.

c) Los libros auxiliares de contabilidad donde se lleva el registro de las operaciones. En estos libros deben anotarse, en forma cronológica, los comprobantes de contabilidad que sirven de respaldo a las diferentes operaciones de la entidad.

d) El libro diario y el mayor. En el primero, se registran, por día, las operaciones que realiza la entidad y en el segundo, se registran, de forma resumida, los movimientos mensuales de cada una de las cuentas afectadas durante dicho periodo”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, le corresponde a la entidad estructurar el sistema documental contable de tal manera que le permita garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, lo cual debe quedar debidamente contemplado en sus manuales y políticas contables. Así mismo, se deben establecer controles y procedimientos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable.

Así las cosas, la entidad deberá evaluar si una herramienta informática como Excel cumple con los anteriores lineamientos, realizar las justificaciones correspondientes y plasmarlas por escrito en sus manuales y políticas, junto con los procedimientos y controles adoptados por la entidad para garantizar la inalterabilidad, seguridad, tenencia y conservación de la información financiera. De no ser así, deberá implementar en el menor tiempo posible, el mecanismo idóneo que le permita cumplir con tales requerimientos.

CONCEPTO No. 20182000046691 DEL 18-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento contable cuando para el reconocimiento de los hechos económicos que se presentan cuando, en desarrollo de lo dispuesto en el Decreto 028 de 2008, una entidad territorial es intervenida mediante la asunción temporal de competencias en educación por parte la Nación o el Departamento, respecto de la ejecución de los recursos del Sistema General de Participaciones.

Doctor
JOSE DAVID BARRAZA PALMA
Contador
Municipio de San Zenón
San Zenón - Magdalena

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550003277-2 de agosto 9 de 2018, mediante la cual solicita a la CGN precisar el procedimiento contable cuando se trata de entidades territoriales, que en desarrollo de lo dispuesto en el Decreto 028 de 2008, por medio del cual se define la estrategia de monitoreo, seguimiento y control integral al gasto que se realice con recursos del Sistema General de Participaciones, son objeto de la adopción de medidas de asunción temporal de competencias en materia educativa, entre otros sectores.

CONSIDERACIONES

1. Consideraciones normativas

La Ley 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)

Artículo 2.6.3.4.2.14. Fundamento para la adopción de la medida de asunción temporal de la competencia. La determinación de la medida correctiva de asunción temporal de competencia la adoptará, cualquiera que sea el sector, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, previa recomendación del Conpes Social conforme lo prevé el artículo 14 del Decreto 028 de 2008, en cualquiera de los siguientes eventos:

1. La no adopción del plan de desempeño, complementario a las medidas correctivas de giro directo o suspensión de giro, en los plazos definidos o la no incorporación de los ajustes requeridos.
2. Cuando el Ministerio de Hacienda y Crédito Público establezca el incumplimiento de los planes de desempeño complementarios a las medidas correctivas de giro directo o suspensión de giro, adoptados por la entidad territorial, teniendo en cuenta los informes de seguimiento a la ejecución del plan de desempeño elaborados por el coordinador del plan.
3. De manera directa cuando se evidencien situaciones que presenten inminente riesgo en la utilización de los recursos o en la prestación del servicio. (Art. 17 Decreto 2911 de 2008)

El Artículo 18 de la Ley 1450 de 2011, en relación con las medidas para garantizar la continuidad, cobertura y calidad en la prestación del servicio, señala lo siguiente:

“Artículo 18. Medidas para garantizar la continuidad, cobertura y calidad en la prestación del servicio. En el caso que se adopte la medida correctiva de asunción de competencias, en el marco del Decreto 028 de 2008, la entidad territorial objeto de esta medida deberá seguir, de conformidad con su autonomía y reglas presupuestales, apropiando en su presupuesto los recursos necesarios, diferentes a los del Sistema General de

Participaciones, destinados a la financiación del servicio y/o servicios afectados, durante el tiempo que perdure la medida. Dichos recursos deberán ser transferidos a la entidad que asuma la competencia con el fin de garantizar la continuidad, cobertura y calidad en la prestación del servicio.” (Subrayado fuera de texto)

El Administrador Temporal asume las competencias del jefe del organismo intervenido, es decir, del gobernador o del alcalde según sea el caso, esto en los términos del numeral 13.3.1 del artículo 13 del Decreto 028 de 2008:

“13.3.1. El departamento o la Nación, según el caso, ejercerán las atribuciones referentes a la programación presupuestal, ordenación del gasto, competencia contractual y nominación del personal en relación con los recursos del Sistema General de Participaciones asignados para la financiación del correspondiente servicio. En este evento, el departamento o la Nación, están facultados para determinar quién tendrá a su cargo la administración del servicio y para celebrar los contratos con terceros para este fin.

El administrador o el tercero contratado para estos efectos tendrá las facultades propias del jefe del organismo intervenido para la administración del servicio público y podrá disponer para tal fin de los recursos del Sistema General de Participaciones como ordenador de gasto y nominador dentro de los límites de la ley. Lo anterior, sin perjuicio del proceso de certificación de competencia sectorial previsto en las disposiciones vigentes en relación con los recursos del Sistema General de Participaciones, de lo previsto en el numeral 73.15 del artículo 73 de la Ley 142 de 1994, modificado por el artículo 98 de la Ley 1151 de 2007 y lo dispuesto en la Ley 1176 de 2007”. (Subrayado fuera de texto).

La anterior situación fue reglamentada por lo dispuesto en el artículo 2.6.3.4.2.22 del Decreto 1068 de 2015 en los siguientes términos:

“Artículo 2.6.3.4.2.22. Facultades y deberes del administrador designado. Sin perjuicio del ejercicio de las demás competencias y facultades propias del jefe del organismo intervenido para la administración del servicio público objeto de la medida de asunción temporal, y para la guarda y administración de los archivos, bases de datos, activos líquidos, inversiones y demás bienes muebles e inmuebles de la entidad territorial que correspondan al sector o servicio sujeto a la medida cautelar, el administrador que la Nación o el departamento, según el caso, designe para ejecutar la medida de asunción temporal de competencias, tendrá los siguientes deberes y facultades:

a) Ejecutar las actividades relacionadas con la planificación o planeación del sector o servicio;

- b) Suscribir los contratos que sean requeridos para garantizar el cumplimiento de las metas de continuidad, cobertura y calidad de los servicios intervenidos;
- c) Efectuar la administración del personal responsable de la administración y/o prestación del sector o servicio;
- d) Actuar bajo el marco de la ley para preservar y defender los intereses y recursos públicos inherentes a la prestación del servicio intervenido, de la entidad territorial y de la Nación;
- e) Presentar los informes que se le requieran, los definidos por las normas vigentes, los de cierre de vigencia y al separarse del cargo; para el efecto, deberá continuar con la contabilidad que le corresponda en libros debidamente registrados, si no se cuenta con la contabilidad al día, proveer su reconstrucción y actualización permanente.

Parágrafo 1o. Las facultades propias del jefe del organismo intervenido se refieren, en el caso de las entidades territoriales, a las contenidas en los artículos 305 y 315 de la Constitución Política (Subrayados fuera de texto)

La Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mediante comunicación dirigida al doctor Raúl José Lacouture Daza, Secretario General Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, radicado 2-2017-008613 del 24 de marzo de 2017, en relación con la “Medida Correctiva Asunción Temporal de la Competencia” a que hace referencia la Resolución 460 del 23 de febrero del 2017, señaló lo siguiente:

“Las funciones señaladas en el Decreto 028 de 2008, en relación con la Estrategia de Monitoreo, Seguimiento, y Control del gasto ejecutado por las entidades territoriales con los recursos del Sistema General de Participaciones, fueron asumidas por la Dirección de Apoyo Fiscal, de conformidad con lo dispuesto en los Artículo 4 y 6 del Decreto 791 de 2009.

En el mismo sentido, en relación con los recursos del Sistema General de Participaciones objeto de la Medida Correctiva de Asunción Temporal de la Competencia esta Dirección señaló mediante oficio No. 2-2009-032685 del 6 de noviembre de 2009 que:

“Los recursos SGP componente educación del Departamento del Chocó, temporalmente administrados por la Nación - Ministerio de Educación, deben incluirse en el presupuesto del Departamento de Chocó que aprueba anualmente la Asamblea Departamental. El fundamento de lo anterior se halla en los numerales 13.3.1 y 13.3.2 del artículo 13 del Decreto 028 de 2008 y en el numeral 1.1 del artículo 1 del Decreto Reglamentario 2613 de 2009.” (Subrayado fuera de texto)

Por lo cual, los recursos del Sistema General de Participaciones y los otros recursos que financian el sector deben incluirse en el presupuesto de la Entidad Territorial objeto de la medida correctiva, con fundamento en el artículo 18 de la Ley 1450 de 2011 y los numerales 13.3.1 y 13.3.2 del artículo 13 del Decreto 028 de 2008 y el numeral 1 del artículo 2.6.3.4.2.18 del Decreto 1068 de 2015.” (Subrayados fuera de texto)

La DAF, en el oficio antes citado, al responder si la entidad territorial perdía o no la facultad o poder jurídico para atender las responsabilidades estatales relacionadas con el sector objeto de la Medida Correctiva, señaló lo siguiente:

“En virtud de la Asunción Temporal de la Competencia la Entidad Territorial pierde la facultad o poder jurídico para atender las responsabilidades estatales relacionadas con el sector objeto de la Medida Correctiva, competencia que deberá ser asumida por el Administrador Temporal para garantizar la continuidad, cobertura y calidad en la prestación del servicio, para lo cual requiere de los recursos destinados a la financiación del sector y/o sectores afectados.

El inciso segundo del numeral 13.3.1 del artículo 13 del Decreto 028 de 2008, establece que el Administrador Temporal o el tercero contratado para estos efectos, tendrá las facultades propias del jefe del organismo intervenido para la administración del servicio público, en concordancia con el parágrafo 1º del artículo 2.6.3.4.2.22 del Decreto 1068 de 2015, el cual determina que “Las facultades propias del jefe del organismo intervenido se refieren, en el caso de las entidades territoriales, a las contenidas en los artículos 305 y 315 de la Constitución Política”.

En consecuencia, de una interpretación armónica y sistemática del artículo 18 de la Ley 1450 de 2011, el Decreto Ley 028 de 2008 y el Decreto reglamentario 1068 de 2015, se tiene que: i) respecto al SGP, el administrador temporal cuenta con las atribuciones de programación y ejecución presupuestal, ordenación del gasto, competencia contractual, nominación y la facultad para decidir donde administra tesoralmente tales recursos; ii) respecto a los demás recursos que financian el sector, por ejemplo, los de destinación específica, los del crédito, otros recursos de inversión que venían siendo asignados al sector, como los de las regalías y los recursos corrientes de libre destinación, el Administrador Temporal cuenta con las facultades tesorales y de ordenación del gasto y las ordinarias que en condiciones normales o regulares tendría el Gobernador respecto al sector.

Ahora bien, el administrador temporal deberá respetar lo indicado en el artículo 140 de la Ley 1753 de 2015, el cual establece que los recursos del Sistema General de Participaciones deberán ser administrados en cuentas maestras. No obstante, si por una autorización legal los recursos del SGP están siendo administrados por un tercero, por ejemplo, una entidad

Fiduciaria en donde se haya constituido un encargo fiduciario para la administración y pago de los recursos o un patrimonio autónomo con un fin específico, el administrador temporal deberá respetar las obligaciones adquiridas por la Entidad Territorial asumida, sin perjuicio, que en adelante actúe como mandante de los contratos descritos.

De otra parte, el numeral 2 del artículo 2.6.3.4.2.18 del Decreto 1068 de 2015, señala que “[...] corresponde a la Nación o al departamento, según el caso, la ejecución y la ordenación del gasto del presupuesto de la entidad sujeto de la medida [...]”. En virtud del anterior contexto normativo, el Administrador Temporal o el tercero contratado para el efecto, es el único competente para realizar los trámites de ejecución (expedición de CDP y RP), cierre presupuestal y rendición de informes, sin perjuicio de que para el ejercicio de sus funciones pueda apoyarse en el grupo que vincule.” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, al responder la consulta sobre si el administrador temporal debe presentar informes periódicos del desarrollo de la Asunción Temporal de la Competencia al Ministerio sectorial y/o al Ministerio de Hacienda o los informes sólo se presentarán frente a un requerimiento formal, la DAF respondió así:

“Sí, en relación con este interrogante se hace necesario revisar lo dispuesto en el Decreto 1068 de 2015 en relación con la presentación de informes, así las cosas, encontramos que en el literal e) del artículo 2.6.3.4.2.22 el administrador temporal está en el deber de presentar los informes que se requieran, lo anterior en los siguientes términos:

“e) Presentar los informes que se le requieran, los definidos por las normas vigentes, los de cierre de vigencia y al separarse del cargo; para el efecto, deberá continuar con la contabilidad que le corresponda en libros debidamente registrados, si no se cuenta con la contabilidad al día, proveer su reconstrucción y actualización permanente” (Énfasis por fuera de texto)

Así las cosas, se colige que al administrador temporal le asiste la obligación de presentar informes al Ministerio de Hacienda y Crédito Público así como al ministerio sectorial cuando estos lo soliciten; por otra parte es preciso que se tenga en cuenta lo dispuesto en el Documento CONPES que recomienda la adopción de la Medida Correcta en el entendido que ahí se puede establecer la obligación para que el administrador temporal presente informes de manera periódica que permitan el seguimiento a la Asunción Temporal de la Competencia.” (Subrayados fuera de texto)

2. Consideraciones respecto del Marco normativo contable

Ahora bien, para que la información financiera cumpla con las características cualitativas, debe atender a un conjunto de pautas o macrorreglas, definidas en el numeral 5 - Principios de Contabilidad del Marco conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015, de los cuales es pertinente citar 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 de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo dispuesto en el numeral 13.3.1 del artículo 13 del Decreto 028 de 2008, el Administrador Temporal de un determinado servicio público, en aplicación de una “Medida Correctiva de Asunción Temporal de Competencias”, asume las facultades propias del jefe del organismo intervenido, es decir, del gobernador o del alcalde, según sea el caso, para la administración del servicio público intervenido y, en tal sentido o para tal fin, puede disponer de los recursos del Sistema General de Participaciones como ordenador de gasto y nominador dentro de los límites de la ley, por cuenta y riesgo del ente intervenido.

En cumplimiento de lo anterior, sin perjuicio del ejercicio de las demás competencias y facultades propias del jefe del organismo intervenido para la administración del servicio público objeto de la medida cautelar de asunción temporal, y para la guarda y administración de los archivos, bases de datos, activos líquidos, inversiones y demás bienes muebles e inmuebles de la entidad territorial que correspondan al sector o servicio intervenido, según el caso, el funcionario designado para para ejecutar tal medida, tiene la obligación de presentar los informes que se le requieran, los definidos por las normas vigentes, los de cierre de vigencia y al separarse del cargo; por tanto, debe continuar con la contabilidad que le corresponda y, si no se cuenta con la contabilidad al día, proveer su reconstrucción y actualización permanente.

Adicionalmente, es importante tener en cuenta que, con fundamento en el artículo 18 de la Ley 1450 de 2011 y los numerales 13.3.1 y 13.3.2 del artículo 13 del Decreto 028 de 2008 y el numeral 1 del artículo 2.6.3.4.2.18 del Decreto 1068 de 2015, los recursos del Sistema General de Participaciones y los otros recursos que financian el sector objeto intervenido,

deben incluirse en el presupuesto de la Entidad Territorial objeto de la citada medida cautelar.

Con fundamento en lo anterior, a continuación, se indica el procedimiento contable:

a) Registros contables a cargo de la entidad de la cual hace parte el Administrador temporal

Los recursos del Sistema General de Participaciones con ocasión de la descertificación de los municipios de su jurisdicción, que recibe el Administrador Temporal, sea la Nación o el Departamento, según el caso, cuando se haga efectiva la entrega de los mismos, son recursos recibidos en administración.

En consecuencia, la entidad encargada de la administración temporal que recibe los recursos para ser administrados debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con Crédito la subcuenta 290201 En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, identificando a nivel de auxiliar de ambas cuentas, los recursos de cada municipio.

En la medida en que se ejecutan los recursos, la Nación o el Departamento, según el caso, se reconoce la disminución de los mismos, mediante un débito en la subcuenta 290201 En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, cuando exista simultaneidad entre el pago y la adquisición.

Los activos, los pasivos, los ingresos, costos o gastos que se origina en la ordenación de gastos por parte del Administrador temporal deberán reconocerse en el sistema contable de la entidad territorial intervenida o no certificada, lo que obliga al Administrador temporal a suministrar oportunamente la información que detalle las transacciones realizadas, a efectos del reconocimiento en la situación financiera y en los resultados del periodo contable por parte del Municipio respectivo.

En este orden de ideas, el Administrador no acumula en las cuentas de la situación financiera ni en los resultados del periodo, toda vez que este ha asumido temporalmente las funciones del Municipio, y todas las transacciones que este ordene se realizan por cuenta y riesgo de la entidad intervenida o no certificada.

Por lo anterior, al efectuar un pago, cancelará el pasivo reconocido en la subcuenta 290201 En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN,

acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora, dado que se trata de recursos que pertenecen a los municipios no certificados y que son recibidos para administrar, corresponde a la Nación o al Departamento acumular en su contabilidad, en forma independiente de la información contable a su cargo, la información sobre los proyectos de inversión ejecutados por cuenta y riesgo del Municipio intervenido, en términos de activos, pasivos, ingresos y gastos en caso de que los recursos tengan como destino la financiación de un proyecto de inversión.

Para el efecto, tratándose de activos y gastos se utilizará alternamente la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, con crédito a la subcuenta 891516-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (CR), y tratándose de pasivos e ingresos un débito a la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

b) Registros contables en los municipios no certificados

Los municipios no certificados o intervenidos temporalmente deben reconocer en su contabilidad los recursos que le han sido asignados, por ejemplo, los del Sistema General de Participaciones y que son girados, para su administración, directamente a la entidad del cual hace parte el funcionario que asume temporalmente las funciones del Municipio, ello se realiza mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditando la subcuenta 133704 Sistema General de Participaciones - Participación para educación (cuando se ha intervenido o no se está certificado en educación), de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, toda vez que previamente debió reconocer el ingreso por transferencias, debitando la subcuenta 133704 Sistema General de Participaciones - Participación para educación, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta 440818 Participación para educación de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

En la medida que el Administrador temporal ordena la ejecución presupuestal y cuando surgen obligaciones, activos, pasivos o gastos derivados de su ejecución, estos deberán reconocerse en el sistema contable del Municipio mediante un débito a las subcuentas y cuentas que correspondan a la CLASE 1-ACTIVOS, según la naturaleza del bien adquirido, y/o un débito en la(s) subcuenta(s), que correspondan de la clase 5- GASTOS, según correspondan a la naturaleza de las erogaciones incurridas, con crédito a la subcuenta y cuenta de la CLASE 2-PASIVOS, según la naturaleza económica del pasivo asumido.

Cuando se reciba la información respecto del pago de las obligaciones reconocidas previamente, debitará la subcuenta y cuenta de la CLASE 2-PASIVOS, según la naturaleza económica del pasivo asumido y acreditará la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Así mismo es necesario anotar que las dos entidades deben implementar un mecanismo de carácter administrativo, mediante el cual se coordine el flujo de información mensual para que cada una realice los registros correspondientes, dado que los saldos de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, se constituyen en operaciones recíprocas entre las dos entidades partícipes, las cuales son objeto de reporte en el formato definido por la Contaduría General de la Nación.

Adicionalmente, la entidad territorial intervenida, de acuerdo con lo establecido en sus políticas operativas contables y las necesidades informativas, puede adoptar el esquema de organización contable que considere pertinente, a efectos de identificar por separado las operaciones realizadas por el Administrador temporal.

CONCEPTO No. 20182000050251 DEL 28-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Los ingresos por vigencias futuras llevan registro en la contabilidad.

Doctor

MIGUEL ARGOTE BOLAÑOS

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550003541-2, del 30 de agosto de 2018, en la cual manifiesta lo siguiente:

“Sería tan amable de informarme, los ingresos por vigencias futuras llevan registro en la contabilidad es decir se registra el ingreso con la respectiva cuenta por cobrar, o es solo de tipo presupuestal”.

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2298

Compilación a 31 de diciembre de 2018

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

La ley 819 de 2003 Por la cual se dictan normas orgánicas en materia de presupuesto, responsabilidad y transparencia fiscal y se dictan otras disposiciones, en sus artículos 11º y 12º señala:

ARTÍCULO 11. VIGENCIAS FUTURAS EXCEPCIONALES. El artículo 3º de la Ley 225 de 1995 quedará así:

El Consejo Superior de Política Fiscal, Confis, en casos excepcionales para las obras de infraestructura, energía, comunicaciones, aeronáutica, defensa y seguridad, así como para las garantías a las concesiones, podrá autorizar que se asuman obligaciones que afecten el presupuesto de vigencias futuras sin apropiación en el presupuesto del año en que se concede la autorización. El monto máximo de vigencias futuras, el plazo y las condiciones de las mismas deberán consultar las metas plurianuales del Marco Fiscal de Mediano Plazo del que trata el artículo 1º de esta ley.

La secretaría ejecutiva del Confis enviará trimestralmente a las comisiones económicas del Congreso una relación de las autorizaciones aprobadas por el Consejo, para estos casos.

Para asumir obligaciones que afecten presupuestos de vigencias futuras, los contratos de empréstito y las contrapartidas que en estos se estipulen no requieren la autorización del Consejo Superior de Política Fiscal, Confis. Estos contratos se regirán por las normas que regulan las operaciones de crédito público.

ARTÍCULO 12. VIGENCIAS FUTURAS ORDINARIAS PARA ENTIDADES TERRITORIALES. En las entidades territoriales, las autorizaciones para comprometer vigencias futuras serán impartidas por la asamblea o concejo respectivo, a iniciativa del gobierno local, previa aprobación por el Confis territorial o el órgano que haga sus veces.

Se podrá autorizar la asunción de obligaciones que afecten presupuestos de vigencias futuras cuando su ejecución se inicie con presupuesto de la vigencia en curso y el objeto del compromiso se lleve a cabo en cada una de ellas siempre y cuando se cumpla que:

a) El monto máximo de vigencias futuras, el plazo y las condiciones de las mismas consulte las metas plurianuales del Marco Fiscal de Mediano Plazo de que trata el artículo 1º de esta ley;

b) Como mínimo, de las vigencias futuras que se soliciten se deberá contar con apropiación del quince por ciento (15%) en la vigencia fiscal en la que estas sean autorizadas;

c) Cuando se trate de proyectos que conlleven inversión nacional deberá obtenerse el concepto previo y favorable del Departamento Nacional de Planeación.

La corporación de elección popular se abstendrá de otorgar la autorización si los proyectos objeto de la vigencia futura no están consignados en el Plan de Desarrollo respectivo y si sumados todos los compromisos que se pretendan adquirir por esta modalidad y sus costos futuros de mantenimiento y/o administración, se excede su capacidad de endeudamiento.

La autorización por parte del Confis para comprometer presupuesto con cargo a vigencias futuras no podrá superar el respectivo período de gobierno. Se exceptúan los proyectos de gastos de inversión en aquellos casos en que el Consejo de Gobierno previamente los declare de importancia estratégica.

En las entidades territoriales, queda prohibida la aprobación de cualquier vigencia futura, en el último año de gobierno del respectivo alcalde o gobernador, excepto la celebración de operaciones conexas de crédito público.

Por otro el lado, el párrafo 17 del numeral 1.3-Transferencias de la norma ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública - RCP por la Resolución No.533 de 2015, señala:

“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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La entidad debe tener en cuenta que las vigencias futuras garantizan la disponibilidad de recursos en varias vigencias, y solo tienen efecto contable cuando se causan las obligaciones, y los ingresos por concepto de transferencias que respaldan esas vigencias, las cuales no pueden causarse hasta cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de las obligaciones por transferencias a favor de la

receptora, lo anterior de acuerdo a lo dispuesto en la norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

En consecuencia la aprobación de vigencias futuras no tiene efectos contables.

CONCEPTO No. 20182000051201 DEL 05-10-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Saneamiento contable de conformidad con lo establecido en la Ley 1819 de 2016, y metodología establecida por la CGN para adelantar este proceso. Evaluación y seguimiento por parte de la CGN al proceso de saneamiento contable que ejecutan las entidades territoriales.

Doctor
ROBERTO ARDILA
consultoriaeconomica@outlook.com

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el del 2018550003760-2 del 17 de septiembre de 2018, mediante derecho de petición pregunta

“a) El artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, dispone: “(...)” pregunto:

b) A cuál saneamiento contable se refiere?

c)Cuál es la metodología a implementar por entidad territorial para depurar sus estados financieros?

d) Como metodológicamente la Contaduría General de la Nación evalúa y hace seguimiento al proceso de saneamiento contable que ejecutan las entidades territoriales?”

“En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

5. Saneamiento contable dispuesto en la Ley 1819 de 2016

El artículo 355 de 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, señala:

“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 1753 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 del texto)

En cuanto a la Ley 1739 de 2014, establece en su Artículo 59 que:

“ARTÍCULO 59. 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.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos y obligaciones, que afectan su patrimonio depurando y castigando los valores que presentan un estado de cobranza o pago incierto, para proceder, si fuera el caso a su eliminación o incorporación de conformidad con los lineamientos de la presente ley.

Para tal efecto la entidad depurará los valores contables, cuando corresponda a alguna de las siguientes condiciones:

a) Los valores que afectan la situación patrimonial y no representan derechos, bienes u obligaciones ciertos para la entidad.

b) Los derechos u obligaciones que no obstante su existencia no es posible ejercerlos por jurisdicción coactiva.

c) Que correspondan a derechos u obligaciones con una antigüedad tal que no es posible ejercer su exigibilidad, por cuanto operan los fenómenos de prescripción.

d) Los derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneo que permitan adelantar los procedimientos pertinentes para su cobro o pago.

e) Cuando no haya sido posible legalmente imputarle a persona alguna el valor por pérdida de los bienes o derechos.

f) Cuando evaluada y establecida la relación costo beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de que se trate” (subrayado fuera del texto).

Por su parte la Resolución No. 107 del 3 de marzo de 2017 emitida por la Contaduría General de la Nación “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”, resuelve:

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.

5. IDENTIFICACIÓN DE LOS BIENES, DERECHOS U OBLIGACIONES OBJETO DE DEPURACIÓN

Las entidades territoriales adelantarán las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de los periodos contables 2016 y 2017, a fin de garantizar que la información financiera que se presente en sus primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir, aquellos que se presenten con corte al 31 de diciembre de 2018, cumplan con las características cualitativas fundamentales de la información financiera (Relevancia y Representación fiel) de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos u obligaciones, y, mediante la incorporación y retiro de las partidas a que haya lugar, evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad territorial;
- b) derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad territorial;
- 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;
- f) valores que no estén incorporados en la información financiera y representen derechos o bienes para la entidad territorial;

Obligaciones

- g) obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- h) obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro por parte de terceros;
- i) obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación; y
- j) valores que no estén incorporados en la información financiera y representen obligaciones para la entidad territorial.

2. REGISTRO DE LA DEPURACIÓN CONTABLE Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las situaciones descritas en el numeral anterior, la entidad territorial adelantará las acciones correspondientes para el respectivo reconocimiento o baja en cuentas de bienes, derechos u obligaciones, para lo cual efectuará los siguientes registros, dependiendo del periodo contable en el que se realice la depuración contable:

2.1 Depuración contable durante el 2017 sobre la información financiera del 2016

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2017 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2016 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

- a) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que incorporar bienes, derechos u obligaciones, estos se registrarán en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación, afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. Para tal efecto, la entidad territorial aplicará los criterios de reconocimiento y medición establecidos en Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007.
- b) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial debe dar de baja bienes, derechos u obligaciones, estos se retirarán, por su valor en libros, disminuyendo la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación y demás conceptos asociados, y afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Adicionalmente, la entidad territorial registrará el valor de los bienes o derechos incorporados, así como el valor de las obligaciones que se retiren, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Por su parte, se registrará el valor de los bienes o derechos que se retiren, así como el valor de las obligaciones que se incorporen, con un débito en la subcuenta 991530-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368- SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016.

2.2 Depuración contable durante el 2018 sobre la información del año 2017

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2018 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2017 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

- a) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que incorporar bienes, derechos u obligaciones, ello se hará teniendo en cuenta los criterios de

reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015.

Para tal efecto, dichas incorporaciones se registrarán en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación, afectando:

1) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL (conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 para la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición) por el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007; y

2) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN por la diferencia que exista entre i) el valor del bien, derecho u obligación conforme a los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015, y ii) el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007. No obstante, cuando sea impracticable determinar qué parte del valor de los bienes, derechos u obligaciones incorporados corresponde a un error de periodos anteriores a la fecha de transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y qué parte corresponde a impactos por la transición al nuevo marco de regulación, la incorporación se registrará en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL Se considera que este requisito es impracticable cuando su aplicación genere un costo que exceda los beneficios de obtener la información.

b) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que dar de baja bienes, derechos u obligaciones, estos se retirarán, por su valor en libros, disminuyendo la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación y demás conceptos asociados, y afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 en relación con la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición. (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, la entidad territorial registrará el valor de los bienes o derechos incorporados, así como el valor de las obligaciones que se retiren, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-

LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Por su parte, se registrará el valor de los bienes o derechos que se retiren, así como el valor de las obligaciones que se incorporen, con un débito en la subcuenta 991530- Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016. Los anteriores registros se efectuarán por el valor en el que se haya afectado el capital fiscal, producto de la incorporación y retiro de bienes, derechos y obligaciones.

Lo anterior, sin perjuicio de la aplicación del Instructivo 002 de 2015, en lo relacionado con la determinación de los saldos iniciales y la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación.

2.3 Depuración contable permanente y sostenible por sucesos ocurridos durante el 2018 y siguientes

Con relación a la depuración contable permanente y sostenible que se origine en sucesos que ocurran durante el año 2018 y siguientes, las entidades territoriales reconocerán o retirarán los bienes, derechos u obligaciones conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y a lo establecido en el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, el cual hace referencia a la depuración contable permanente y sostenible. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Procedimiento para la evaluación del Control interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que:

“(…)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como: (...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, a continuación se resuelven las inquietudes planteadas en la consulta:

6. Saneamiento contable según la Ley 1819 de 2016

El Artículo 355 de la Ley N° 1819 de 2016 hace referencia al proceso de depuración contable dispuesto en artículo 59 de la Ley 1739 de 2014, modificado por el artículo 261 de la Ley 1753 de 2015, por parte de las entidades territoriales de que trata el artículo 286 de la C.P., esto es los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas.

Para adelantar este proceso de depuración las entidades territoriales tendrán dos (2) años a partir de la vigencia de la ley 1819 de 2016, es decir desde el 29 de diciembre del 2016, para lo cual se requiere que estas entidades establezcan la existencia real de bienes, derechos y obligaciones que afectan su patrimonio, y que realicen todos los ajustes que resulten de la conciliación de los saldos con los datos que provienen de diferentes fuentes, así como los registros relacionados con la corrección de errores contables, la incorporación o baja de bienes, derechos y obligaciones, con el objetivo garantizar que las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros a 31 de diciembre de 2018 correspondan a la realidad económica y que la información contable cumpla las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en la normatividad contable pública.

Para tal efecto, de conformidad con lo dispuesto en la ley 1753 de 2015, las entidades deberán depurar los valores contables, cuando se presente alguna de las siguientes causales:

- a) Los valores que afectan la situación patrimonial y no representan derechos, bienes u obligaciones ciertos para la entidad.
- b) Los derechos u obligaciones que no obstante su existencia no es posible ejercerlos por jurisdicción coactiva.
- c) Que correspondan a derechos u obligaciones con una antigüedad tal que no es posible ejercer su exigibilidad, por cuanto operan los fenómenos de prescripción.

d) Los derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneo que permitan adelantar los procedimientos pertinentes para su cobro o pago.

e) Cuando no haya sido posible legalmente imputarle a persona alguna el valor por pérdida de los bienes o derechos.

f) Cuando evaluada y establecida la relación costo beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de que se trate.

4. Metodología a implementar por las entidades territoriales para depurar sus estados financieros.

Es preciso advertir que la regulación contable no está orientada a determinar los procedimientos administrativos ni las metodologías de depuración, sino a determinar los criterios reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos. Así mismo expide e incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública procedimientos contables de carácter vinculante los cuales deben ser observados por todas las entidades públicas en el desarrollo de los procesos de reconocimiento, medición, revelación y presentación de la información contable.

Para los efectos propios de la competencia funcional de la CGN y con el propósito de viabilizar lo dispuesto en el Artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, esta entidad emitió la Resolución N° 107 de 2017 mediante la cual, entre otros, se establece el procedimiento contable para la depuración por parte de las entidades públicas territoriales, con el fin de garantizar la calidad de la información contable que servirá de base para la migración al nuevo Marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 modificado por la Resolución N° 484 de 2017.

Este procedimiento lo deben aplicar las entidades territoriales para efectuar el saneamiento contable de la información de los años 2017 y 2018, en consonancia con lo dispuesto 3.2.15 “Depuración Contable permanente y sostenible”, de la Resolución N° 193 de 2016, y en él se señalan las cuentas y subcuentas contables que deben utilizar las entidades territoriales en el saneamiento contable para los años 2017 de acuerdo al Régimen de Contabilidad Pública precedente hasta el 31 de diciembre de 2017, y 2018 de cara al Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones hasta diciembre de 2018, fecha en que termina el proceso de saneamiento ordenado por la Ley 1819 de 2016.

De conformidad con lo expuesto, si como parte del proceso de depuración contable, en el año 2018 la entidad territorial debe dar de baja o incorporar bienes, derechos u obligaciones, o corregir errores de la información del 2017, deberá efectuar los registros contables señalados en el numeral 2.2 de la Resolución N° 107 de 2017.

Por su parte si el saneamiento se origina en sucesos que ocurran durante el año 2018 y siguientes, las entidades territoriales reconocerán o retirarán los bienes, derechos u obligaciones conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y a lo establecido en el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, el cual hace referencia a la depuración contable permanente y sostenible, efectuando los registros contables indicados el numeral 3.3 de la Resolución N° 107 de 2017 expuestos en las consideraciones.

c. Evaluación y seguimiento al proceso de saneamiento contable que ejecutan las entidades territoriales, por parte de la CGN

De acuerdo con las resoluciones 357 de 2008; 193 de 2016 y 107 de 2017, la depuración contable es una responsabilidad que recae sobre los entes territoriales, quienes deberán propender para que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad, para lo cual, debe establecerse la existencia real de bienes, derechos u obligaciones que afectan su patrimonio, depurando y castigando los valores que presentan un estado de cobranza o pago incierto, y por lo tanto, esta no dependerá del seguimiento o no que realiza la CGN al proceso.

Ahora bien, como el término previsto por el Legislador para llevar a cabo el proceso de saneamiento contable coincidió con la implementación del nuevo marco normativo contable para entidades de gobierno (Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones), las incorporaciones de bienes, derechos y obligaciones surgidas en virtud del proceso de depuración a la información financiera del 2016 debió efectuarse afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3125-Patrimonio público incorporado, mientras que, las bajas debieron realizarse afectando la cuenta 3105-Capital fiscal, y alternamente efectuará su revelación en las cuentas 8371 y 9368-Saneamiento contable, y las subcuentas 891571 y 991530-Saneamiento contable.

El proceso de depuración a la información financiera para el 2017, que actualmente realizan, las incorporaciones de bienes, derechos u obligaciones, ello se hará teniendo en cuenta los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015. Las

correcciones de errores de periodos anteriores se registran utilizando la cuenta 3105-Capital fiscal, en tanto, la diferencia existente conforme a los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015, se registra en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3145-Impactos por la transición al nuevo marco de regulación. Así las cosas, la CGN no exigió de parte de las entidades un reporte relacionado con el proceso de saneamiento contable como sucedió en el pasado, es decir, impera el principio constitucional de la buena fe del contador público y el representante legal en el ejercicio de sus funciones como responsables de la información financiera.

CONCEPTO No. 20182000052141 DEL 10-10-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Aspectos relacionados con la elaboración de comprobantes de contabilidad.

Señora

BERTHA MARÍA PÁJARO ARELLANO

Contraloría Distrital de Barranquilla

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550003680-2 del 10 de septiembre de 2018, mediante la cual consulta:

“i. Es necesario que los egresos sean firmados por quien los autoriza y los revisa? De ser afirmativa la respuesta indicar el soporte normativo.

ii. Deben las cuentas de orden tener una política contable cuando los valores de estas sean relevantes?

iii. Cuál es el soporte normativo donde se especifique todos los consecutivos de los egresos deben estar archivados aún cuando estén anulados.”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública incorporado al RCP por la Resolución N° 628 de 2015, es el documento expedido por la CGN para definir el alcance del Régimen de Contabilidad Pública y desarrollar el instrumento de normalización y regulación de la contabilidad pública, el cual en el numeral 5. NORMALIZACIÓN Y REGULACIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA, señala:

“5.1. Régimen de Contabilidad Pública

79. El Régimen de Contabilidad Pública (RCP) es el medio de Normalización y Regulación contable pública en Colombia.
80. La normalización contable es la identificación de criterios homogéneos, transversales y comparables para la preparación, presentación y conservación de la información contable de un sector, industria, región o país; en este caso, para el planteamiento de los criterios y prácticas contables que deben aplicar las entidades del sector público y los agentes que controlen o administren recursos públicos, para efectos de toma de decisiones, control y rendición de cuentas.
81. La regulación es el acto de autoridad por el cual se exige la aplicación y observancia de un criterio dado o un conjunto de criterios o prácticas de acción, en aras de conseguir o salvaguardar el bienestar general y el interés público.

(...)

5.2. Estructura del Régimen de Contabilidad Pública

(...)

89. Adicionalmente, la Contaduría General de la Nación regula los aspectos relacionados con los soportes, comprobantes y libros de contabilidad que son base para la elaboración de los estados financieros y demás información contable. Lo anterior, teniendo en cuenta las siguientes consideraciones: primero, que la información contable pública es un instrumento de gestión y control de los recursos públicos, y segundo, que la Contaduría General de la Nación tiene el mandato legal de regular: a) los libros de contabilidad que deben llevar las entidades y organismos del sector público; b) los documentos que deben soportar legal, técnica, financiera y contablemente las operaciones realizadas; y c) los requisitos que estos deben cumplir.
90. Asimismo, se regulan aspectos transversales que contribuyen a la administración, salvaguarda y calidad de la información, así como otros aspectos que no son abordados por los marcos normativos, tales como, el control interno contable y el reporte de información contable.
91. Por lo anterior, el Régimen de Contabilidad Pública está conformado por los siguientes elementos: a) Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público; c) Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; d) Marco Normativo para Entidades de Gobierno; e) Marco Normativo para Entidades en Liquidación; f) Regulación del proceso contable y del sistema documental contable; y g) Procedimientos transversales.”

Ahora, mediante Resolución N° 192 de 5 de mayo de 2016, fue incorporado a la estructura del RCP el elemento denominado “Procedimientos Transversales”, los cuales contribuyen a la administración, salvaguarda y calidad de la información, así como otros aspectos que no son abordados por los marcos normativos, de los cuales el relacionado con el Proceso contable y Sistema documental contable, señala:

“3.1 Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.

3.2 Comprobantes de contabilidad

Los comprobantes de contabilidad son los documentos en los cuales se registran los hechos económicos y sirven de fuente para registrar los movimientos en el libro correspondiente. Los comprobantes de contabilidad pueden ser, entre otros, comprobante de ingreso, egreso y general. El comprobante de ingreso resume las operaciones relacionadas con el recaudo de efectivo o equivalentes al efectivo. El comprobante de egreso constituye la síntesis de las operaciones relacionadas con el pago de efectivo o equivalentes al efectivo. Por su parte, el comprobante general resume las operaciones relacionadas con estimaciones, reclasificaciones y ajustes.

Teniendo en cuenta el cometido estatal de las entidades de gobierno y el negocio al cual se dedican las empresas, y como parte de las políticas contables, se deberán definir los comprobantes para el reconocimiento de los hechos económicos, lo cual implica, entre otros aspectos: determinar cuáles van a ser los comprobantes y sus denominaciones; la forma en que se van a generar, es decir, por medios electrónicos, mecánicos o manuales; las operaciones que se van a resumir, y la periodicidad con la cual se elaborarán, que en ningún caso podrá exceder de un mes.

Los comprobantes de contabilidad deben elaborarse en español, en forma cronológica y como mínimo se debe identificar: la entidad, la fecha, el número, una descripción del hecho económico, la cuantía, el código y la denominación de las cuentas afectadas; de igual forma, el sistema de información financiera empleado debe permitir identificar la trazabilidad del comprobante contable, identificando como mínimo el nombre de la persona que lo elaboró y aprobó.

De acuerdo con el sistema de gestión documental implementado por la entidad, los comprobantes de contabilidad pueden tener, o no, anexos los soportes. Se entiende como sistema de gestión documental el conjunto de actividades administrativas y técnicas tendientes a la planificación, manejo y organización de la documentación producida y recibida por las entidades, desde su origen hasta su destino final, con el objeto de facilitar su utilización y conservación.

En los comprobantes de contabilidad se debe hacer una referencia a los soportes que sustentan la transacción, con independencia de que estos se adjunten o no a dichos comprobantes.

3.4 Prohibiciones relacionadas con los documentos contables.

En los documentos contables no se puede tachar, mutilar, enmendar, eliminar, alterar las denominaciones y cuantías ni adicionar información a la inicialmente establecida en el documento.

Si un soporte de contabilidad debe ser corregido, la entidad debe anular el documento inicial y solicitar al tercero que lo expidió uno nuevo o, en el evento en que sea originado internamente, deberá ser reproducido de acuerdo con el procedimiento que para tal efecto se haya definido.

Tratándose de comprobantes y libros de contabilidad, está prohibido alterar el orden cronológico en que se presentan los hechos económicos. En los comprobantes de contabilidad, los errores se corrigen por medio de un nuevo comprobante, ajustando las partidas afectadas; en este caso, los asientos contables que se realicen en los libros auxiliares deben reflejar los movimientos correspondientes producto del ajuste efectuado.

Cuando la captura y procesamiento de datos se lleve a cabo en forma manual, la corrección de errores en los libros se debe hacer anulando el folio o el asiento contable, según corresponda, y realizando la anotación respectiva. En este evento, se debe indicar la causa, la fecha de la anulación del folio o asiento y el nombre y firma del funcionario que autoriza la anulación. (...)”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

i. Es necesario que los egresos sean firmados por quien los autoriza y los revisa? De ser afirmativa la respuesta indicar el soporte normativo.

De acuerdo con el Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública incorporado al RCP por la Resolución N° 628 de 2015, el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) es el medio de Normalización y Regulación contable pública en Colombia, entendida la normalización contable como la identificación de criterios homogéneos, transversales y comparables para la preparación, presentación y conservación de la información contable,

así como para el planteamiento de los criterios y prácticas contables que deben aplicar las entidades del sector público y los agentes que controlen o administren recursos públicos, para efectos de toma de decisiones, control y rendición de cuentas. De otra parte, la regulación corresponde al acto de autoridad por el cual se exige la aplicación y observancia de un criterio dado o un conjunto de criterios o prácticas de acción, en aras de conseguir o salvaguardar el bienestar general y el interés público.

En este sentido, la Contaduría General de la Nación regula los aspectos relacionados con los soportes, comprobantes y libros de contabilidad que son base para la elaboración de los estados financieros y demás información contable, indicando los requisitos que deben cumplir. Esto se consigna en el Procedimiento del Proceso contable y Sistema documental contable, el cual dispone que la entidad deberá definir, como parte de las políticas contables, los comprobantes para el reconocimiento de los hechos económicos lo cual implica determinar cuáles van a ser los comprobantes y sus denominaciones, la forma en que se van a generar, las operaciones que se van a resumir, la periodicidad con la cual se elaborarán, que en ningún caso podrá exceder de un mes.

Además, los comprobantes de contabilidad deben elaborarse en español, en forma cronológica y como mínimo se debe identificar: la entidad, la fecha, el número, una descripción del hecho económico, la cuantía, el código y la denominación de las cuentas afectadas; de igual forma, el sistema de información financiera empleado debe permitir identificar la trazabilidad del comprobante contable, identificando como mínimo el nombre de la persona que lo elaboró y aprobó. Las firmas que puedan requerirse deberán ser reglamentadas por cada Entidad.

ii. Deben las cuentas de orden tener una política contable cuando los valores de estas sean relevantes?

En relación con el registro de operaciones en cuentas de orden, la entidad debe definir en las políticas contables las condiciones y características que justifican su registro, así como el procedimiento para su eliminación, en cuanto cesen tales condiciones.

iii. Cuál es el soporte normativo donde se especifique que todos los consecutivos de los egresos deben estar archivados aún cuando estén anulados?

La regulación expedida por la CGN no se ocupa de determinar normas sobre archivos, por lo tanto la Entidad deberá atenerse a lo preceptuado en la LEY 594 DE 2000, mediante la cual se dicta la Ley General de Archivos, cuyo ámbito de aplicación comprende a la administración pública en sus diferentes niveles, las entidades privadas que cumplen funciones públicas y los demás organismos regulados por la presente ley.

CONCEPTO No. 20182000053531 DEL 16-10-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Formalización del Manual de políticas contables.

Doctora
ROSALBA GUZMÁN GUZMÁN
Jefe Oficina de Control Interno
Instituto Distrital de Recreación y Deporte
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003785-2, del día 19 de septiembre de 2018, en la cual indica que el IDRD elaboró su Manual de Políticas Contables en cumplimiento al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual fue suscrito por el Director General de la Entidad, por lo cual solicita concepto sobre si la formalización de este Manual debe efectuarse mediante Resolución de adopción suscrita por el Director General o es suficiente con la firma del manual.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, señala:

“2.1 Marco de referencia del proceso contable

2.1.1 Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad. (...)

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que

cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se observa como parte del procedimiento establecido mediante el anexo a la Resolución N° 193 de 2016, se definen aspectos conceptuales relacionados al proceso contable, en los que se incluye la elaboración y aprobación del manual de políticas contables, entendido como el conjunto de principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad, para la elaboración y presentación de los estados financieros, que aunque en su mayoría se encuentran establecidas dentro del Marco Normativo, se pueden determinar a partir de juicios profesionales, considerando su naturaleza y actividades particulares. En consecuencia, la fijación tanto de políticas contables, procedimientos que determinen la aplicación uniforme de criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, así como el sistema de control interno, son responsabilidad del máximo directivo de la entidad.

La regulación expedida por la CGN no predetermina la forma de adopción, razón por la cual es de competencia de la Entidad definir el mecanismo idóneo para oficializar el respectivo manual, teniendo en cuenta que debe tener el alcance suficiente para permear a todas las instancias que de una u otra manera tengan injerencia en el proceso contable.

CONCEPTO No. 20182000055161 DEL 25-10-2018

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la distribución de excedentes financieros ordenada por el CONPES o el órgano que hace sus veces en las entidades territoriales.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la distribución de excedentes financieros ordenada por el CONPES o el órgano que hace sus veces en las entidades territoriales.

Doctora

DIANA ANDRADE BOLAÑOS

Contadora

Instituto para la Investigación y la Preservación del Patrimonio Cultural y Natural del Valle del Cauca - INCIVA

Santiago de Cali (Valle del Cauca)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación CGN con el N° 2018550003996-2 de fecha 8 de octubre de 2018, en la que solicita a la CGN emitir un concepto sobre el procedimiento contable que debe atender una entidad descentralizada del orden departamental para la determinación y reconocimiento de los excedentes financieros que se liquida al cierre de una vigencia fiscal para propósitos presupuestales.

Específicamente se pregunta lo siguiente:

1. Dado que, de conformidad con lo dispuesto en las normas presupuestales del Departamento del Valle, corresponde al Contador de la entidad la refrendación del Certificado de Excedentes Financieros para propósitos presupuestales, se pregunta: ¿El Contador debe certificar los excedentes financieros? ¿debe hacerlo a sabiendas que algunas obligaciones causadas en el sistema de información contable no se incluyen para efectos de su determinación? Lo anterior, teniendo en cuenta que el Contador no es el funcionario responsable del proceso de registro y presentación de la información presupuestal.
2. Los saldos de obligaciones pendientes de pago al cierre de un periodo contable, por concepto de beneficios a empleados, incluidas las vacaciones proporcionales, primas de vacaciones, bonificación especial de recreación, quinquenios y/o bonificación por servicios

prestados, entre otras prestaciones reconocidas en el sistema de información contable, ¿deben quedar respaldados con los recursos disponibles en tesorería?

3. ¿Cuál es el registro contable que procede para reconocer los excedentes del ejercicio fiscal de una vigencia, para pasar a otra? ¿Cuál es el procedimiento contable para mantener el equilibrio de la ecuación contable cuando se trata del registro de los excedentes financieros distribuidos? ¿por qué solo se registrar el gasto y una cuenta por pagar, y no se registra ningún ingreso?

CONSIDERACIONES

1. CONSIDERACIONES GENERALES

En principio es necesario recordar lo señalado en el inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política, donde se establece que:

“Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

“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; (...).” (Subrayados fuera de texto)

No obstante, respecto del proceso presupuestal a cargo de un establecimiento público, la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en el concepto No. 022157 de fecha 06 de agosto de 2009, indica lo siguiente:

“De acuerdo con el artículo 352 de la Constitución Política y los artículos 104 y 109 del Decreto 111 de 1996, las entidades territoriales deben expedir las normas que en materia presupuestal señalen parámetros no sólo a las entidades que hacen parte de su presupuesto general (presupuesto del ente territorial y de los establecimientos públicos del orden territorial), sino también de sus empresas industriales y comerciales del estado y sociedades de economía mixta sujetas al régimen de aquellas, dedicadas a actividades no financieras, y de aquellas entidades que se les establezca para efectos presupuestales el régimen de las empresas industriales y comerciales del estado (empresas de servicios públicos domiciliarios en cuyo capital la entidad territorial o sus entidades descentralizadas posean el 90% o más y empresas sociales del estado del orden territorial), respetando en todo caso los principios y las disposiciones contenidos en el ordenamiento constitucional, Estatuto Orgánico del Presupuesto General de la Nación, Decreto 115 de 1996, Ley 617 de 2000 y Ley 819 de 2003, o la aplicación de estas normas en lo que fuere pertinente para cada entidad territorial en ausencia de las normas orgánicas de presupuesto a nivel de estas entidades.

Por lo tanto, la asesoría que solicita debe buscarla en principio en el Estatuto Orgánico de Presupuesto del ente territorial respectivo; nuestra respuesta se soporta en el ordenamiento constitucional y nacional, el cual no debe diferir sustancialmente del ordenamiento propio de cada ente territorial”.

Respecto de los excedentes financieros, la Ley Orgánica de Presupuesto, compilada en el Decreto nacional 111 de 1996, en el Artículo 16., dispone lo siguiente:

“ARTÍCULO 16. Unidad de caja. Con el recaudo de todas las rentas y recursos de capital se atenderá el pago oportuno de las apropiaciones autorizadas en el presupuesto general de la Nación.

PARÁGRAFO 1º Los excedentes financieros de los establecimientos públicos del orden nacional son propiedad de la Nación. El Consejo Nacional de Política Económica y Social, Conpes, determinará la cuantía que hará parte de los recursos de capital del presupuesto nacional, fijará la fecha de su consignación en la dirección del tesoro nacional y asignará por lo menos el 20% al establecimiento público que haya generado dicho excedente. Se exceptúan de esta norma los establecimientos públicos que administran contribuciones parafiscales.

ARTÍCULO 82. La disponibilidad de los ingresos de la Nación para abrir los créditos adicionales al presupuesto será certificada por el contador general. En el caso de los ingresos de los establecimientos públicos la disponibilidad será certificada por el jefe de presupuesto o quien haga sus veces. (...). (L. 38/89, art. [68](#); L. 179/94, art. [35](#)).” (Subrayados fuera de texto)

Así las cosas, tal como lo señala la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en el concepto No. 022157 de fecha 06 de agosto de 2009, el Departamento del Valle debió incorporar una disposición en tal sentido, en la Ordenanza 068 de 1996 mediante la cual se expidió el Estatuto de Presupuesto Departamental.

Al respecto, es importante tener en cuenta que los excedentes financieros son parte de los denominados “recursos del balance”. Al respecto, la Dirección General de Presupuesto, en documento denominado “Aspectos Generales de Proceso Presupuestal Colombiano”, señala lo siguiente:

“1.2.2.2. Recursos del Balance

Son los provenientes de la liquidación del ejercicio fiscal del año inmediatamente anterior, resultantes de la diferencia que se origina al comparar el recaudo de los ingresos de libre disponibilidad, incluyendo los no presupuestados y las disponibilidades iniciales en efectivo, frente a la suma de los pagos efectuados durante la vigencia fiscal con cargo a las apropiaciones vigentes, las reservas presupuestales y las cuentas por pagar constituidas a 31 de diciembre. Este resultado debe ser incorporado al presupuesto como un servicio de la deuda en el evento de que los ingresos sean inferiores a los gastos; si por el contrario la ejecución de los ingresos es superior a los gastos, esta diferencia se puede incluir en el presupuesto de ingresos. (Subrayado fuera de texto)

En el texto antes citado, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, define los excedentes financieros de los establecimientos públicos nacionales EPN (página 292), que por analogía tiene el mismo alcance en el caso de las entidades territoriales, señalando lo siguiente:

“2.3.2. Definición de excedentes financieros de los EPN. En términos legales no existe una definición expresa del concepto de excedente financiero, ni de su correlato, el déficit financiero. No obstante, en términos genéricos, la norma legal ha señalado que los

excedentes financieros corresponden al monto de recursos que anualmente el CONPES determine que entrarán a hacer parte del presupuesto de la Nación junto con el que reasigne a las entidades que los generaron. En ambos casos se clasificarán como recursos de capital.

Por cuestiones metodológicas, la DGPPN y el DNP han definido el concepto de excedente financiero de la siguiente manera: Es un efecto patrimonial resultante de deducir al valor del patrimonio el monto del capital social y el de las reservas legales de la entidad, a 31 de diciembre del año que se analiza.

Se puede resumir así: $\text{Excedente} = \text{patrimonio} - \text{capital social} - \text{reservas legales}$

Con frecuencia, después de realizar la anterior operación, el excedente resultante no se encuentra disponible para financiar apropiaciones presupuestales adicionales o para consignar en la Dirección General del Tesoro. En consecuencia, con objeto de precisar una propuesta de asignación de excedentes financieros como recurso presupuestal, se requiere previamente determinar la situación de liquidez de la entidad, por lo que es aconsejable contar con un pronóstico de efectivo, o proyección de caja, de la vigencia siguiente a la de corte de los estados financieros para establecer los efectos que la decisión pueda tener sobre los demás activos de la entidad o sobre sus exigencias de endeudamiento.

Además, para evitar duplicaciones u omisiones se requiere hacer los ajustes correspondientes en las cuentas, si fuere necesario, para tener en cuenta el efecto contable que puedan tener las reservas presupuestales y las cuentas por pagar, así como los activos que financian apropiaciones de la vigencia siguiente, existencia de restricciones legales en cuanto destinación de excedentes, pasivos que cuentan con apropiación en la vigencia siguiente, entre otros.

En todo caso, la propuesta correspondiente no debe afectar a la entidad de tal manera que la deje en una situación que pueda conducir a su liquidación. O, que genere problemas graves para el cumplimiento de su objeto social. La metodología para determinar el valor de los excedentes de los EPN se puede consultar en la página web del DNP, en la siguiente dirección electrónica:

<http://www.dnp.gov.co/PortalWeb/Portals/0/archivos/documentos/DIFP/Presupuesto/Metodología%20excedentes%20central.pdf> (Subrayados fuera de texto)

1. Consideraciones respecto del Régimen de Contabilidad Pública precedente

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, describe las siguientes cuentas, así:

3208-CAPITAL FISCAL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos que han sido otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales (...)

SE ACREDITA CON:

(...) 8- El valor de los excedentes financieros asignados al establecimiento público o a la empresa industrial y comercial del Estado no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.

3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los resultados no distribuidos, provenientes del resultado neto de los ejercicios anteriores y sobre los cuales está pendiente la decisión de su aplicación a reservas o distribución de utilidades o de excedentes;

La contrapartida corresponde a la cuenta 5905-Cierre de Ingresos, Gastos y Costos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El déficit del ejercicio.

2- La reclasificación del excedente del ejercicio a la cuenta 3105-Capital Fiscal, al inicio del período contable.

SE ACREDITA CON:

1- El excedente del ejercicio.

2- La reclasificación del déficit del ejercicio a la cuenta 3105-Capital Fiscal, al inicio del período contable.” (Subrayado fuera de texto)

2. Consideraciones respecto del Marco normativo contable para entidades de gobierno

El Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución 533 de 2015, en el numeral 5. Principios de contabilidad pública, define los principios de devengo y de esencia sobre forma, así:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando 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 Catálogo General de Cuentas dispuesto por la CGN para el reconocimiento y clasificación de los hechos económicos por parte de las entidades de gobierno, describe y señala la dinámica correspondiente para las cuentas 3105 CAPITAL FISCAL y 3109 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, así:

“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 fusión o escisión.

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.

3109 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. ¿El Contador debe refrendar el “Certificado de Excedentes Financieros” para propósitos presupuestales? ¿Debe hacerlo conociendo que algunas obligaciones causadas en el sistema de información contable no se incluyen para efectos de su determinación?

En principio es importante señalar que la CGN no tiene competencia funcional para establecer el procedimiento para determinar los excedentes financieros, ni para señalar quien debe certificar tal información; ello es competencia de las autoridades del

Departamento del Valle, para lo cual se debió considerar lo recomendado por la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en el concepto No. 022157 de fecha 06 de agosto de 2009, quien indicó que los entes territoriales debieron incorporar, en el Estatuto de Presupuesto Departamental, disposiciones similares a las contenidas en el Estatuto Orgánico de Presupuesto Nacional, incluido lo dispuesto en el Artículo 82 del Decreto 111 de 1996.

Respecto de los excedentes financieros liquidados por las entidades descentralizadas de gobierno, tanto del nivel nacional como territorial, se puede consultar lo señalado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (“Aspectos Generales de Proceso Presupuestal Colombiano”, página 292).

2. Los saldos de obligaciones reconocidas en el sistema de información contable, por ejemplo, las originadas en beneficios a empleados, ¿deben quedar respaldados con los recursos disponibles en tesorería?

Las obligaciones y los gastos por concepto de beneficios a empleados, incluidas las prestaciones por correspondientes a las vacaciones proporcionales, primas de vacaciones, bonificación especial de recreación, quinquenios y/o bonificación por servicios prestados, deben registrarse atendiendo del principio de devengo previsto por la CGN en el Marco conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015, mediante la cual se expidió el Marco normativo contable que deben atender las entidades de gobierno, con independencia de si tales obligaciones han ejecutado el presupuesto de gastos de la vigencia fiscal respectiva

Lo anterior significa que tales obligaciones y gastos deben reconocerse en el momento en que el hecho económico sucede, o del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos; es decir, que el registro debe efectuarse cuando surgen tales pasivos, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. Al respecto, es importante precisar que el registro en el sistema de información contable debe efectuarse al margen de la existencia de recursos disponibles en la tesorería de la entidad.

Ahora bien, es posible que en el sistema de información contable se deba un pasivo, por ejemplo, los relacionados con los beneficios devengados por los empleados, sin que legalmente se deba afectar la ejecución pasiva del presupuesto, razón por la que no serían tenidos en cuenta en la liquidación de los excedentes financieros. Lo anterior, porque es

probable que existan disposiciones legales que autoricen la afectación del presupuesto de gastos de la vigencia fiscal en que sean pagados.

3. ¿Cuál es el registro contable que procede para reconocer los excedentes del ejercicio fiscal de una vigencia, para pasar a otra? ¿Cuál es el procedimiento contable para mantener el equilibrio de la ecuación contable cuando se trata del registro de los excedentes financieros distribuidos? ¿por qué solo se registrar el gasto y una cuenta por pagar, y no se registra ningún ingreso?

Con independencia de la metodología adoptada por el Departamento del Valle para determinar los excedentes financieros de sus entidades descentralizadas y que éstos se liquiden para efectos eminentemente presupuestales, cuando se ordena su distribución por parte del órgano o instancia competente, se produce un hecho económico que debe reconocerse en el sistema de información contable de las entidades involucradas.

Por otra parte, se debe tener en cuenta que el registro de los hechos económicos en el sistema de información contable debe atender un conjunto de principios de contabilidad pública, los cuales difieren de los principios sobre los cuales se desarrolla el sistema presupuestal y, dado que en ambos casos se trata de sistemas que operan sobre bases conceptuales diferentes, puede ocurrir que para un mismo evento o circunstancia se presenten tratamientos diferenciados o que incluso sólo sean objeto de registro en uno de estos sistemas.

Por lo anterior, el reconocimiento contable de tal decisión, debe efectuarse como se señala a continuación:

3.1. En aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente

De conformidad con lo señalado por el Catálogo General de Cuentas CGC del Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente en relación con la dinámica de la Cuenta 3230 RESULTADOS DEL EJERCICIO, el saldo acumulado en esta cuenta debió trasladarse al inicio del período contable a la Cuenta 3225 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, subcuenta 322501 - Utilidad o Excedentes Acumulados o Subcuenta 322502 - Pérdida o Déficit Acumulados, según correspondía. No obstante, si la autoridad competente ordenó el traslado de excedentes financieros al tesoro central, se debió debitar la cuenta 3225 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES por el monto de los excedentes financieros distribuidos y acreditar la subcuenta 242550 Excedentes financieros de la cuenta 2450 ACREEDORES para reconocer la obligación respectiva.

3.2. En cumplimiento del nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno

A partir del acto administrativo que dispone la distribución de los excedentes financieros, las entidades afectadas deberán seguir el procedimiento contable descrito a continuación:

1. La entidad de gobierno descentralizada que liquida los excedentes financieros debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES por el valor total de los excedentes financieros liquidados, y acreditará la subcuenta 310506 Capital Fiscal por el valor de los excedentes financieros reasignados a la entidad y, si le corresponde entregar parte de éstos al tesoro central, reconocerá el pasivo respectivo mediante un crédito en la subcuenta 249057 -Excedentes financieros de la cuenta 2490 OTRAS CUENTAS POR PAGAR.
2. Del otro lado la entidad responsable del tesoro central en el nivel de gobierno correspondiente, reconocerá el derecho a recibir los excedentes financieros mediante un débito en la subcuenta 138418 -Excedentes financieros de la cuenta 1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480809 Excedentes financieros.

Como se observa, con la distribución de excedentes financieros no se devengan activos e ingresos en favor de la entidad que los liquida y tampoco debe reconocer gasto alguno, por cuanto la esencia económica se asimila a la distribución de utilidades acumuladas, es decir, que se trata de disponer de unas partidas cuyos recursos que dan lugar al excedente, debieron ser reconocidos en el pasado, y aquellos hechos económicos que se financiarán con los recursos sobrantes, deberán ser reconocidos en el momento en que sucedan.

Por último, para efectos del reporte de operaciones recíprocas se incluirán únicamente los derechos reconocidos en la subcuenta 138418 -Excedentes financieros de la cuenta 1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR por parte de la entidad central beneficiaria de estos, y por parte de la entidad descentralizada, las obligaciones registradas en la subcuenta 249057- Excedentes financieros de la cuenta 2490 OTRAS CUENTAS POR PAGAR, cuyo tercero será la entidad del nivel central.

CONCEPTO No. 20182000055931 DEL 02-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Marco Normativo para Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Recursos del Fondo Ciencia, Tecnología e Innovación (FCTI). Asignación para la paz. Recursos para la fiscalización de la exploración y explotación de yacimientos, el conocimiento y cartografía del subsuelo y los recursos para el funcionamiento del Sistema General de Regalías. Otros recursos por distribuir el Sistema General de Regalías.

Doctor

RICARDO MOJICA BÁEZ

Proyecto Consolidación de los Sistemas Nacionales de Información

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP)

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550003705-2, del 12 de septiembre de 2018, mediante la cual consulta:

6. “Los registros contables que proceden cuando en el OCAD del FCTI se asigne un ejecutor diferente al beneficiario de la regalía y este ejecutor sea una persona jurídica de carácter privado” y “los registros contables procedentes cuando se ejecuten los recursos y se haga pago a beneficiario final producto de la ejecución, dado que la persona jurídica de carácter privado no tiene código de ECP, ni en el SPGR ni en el SIIF (para la interoperabilidad)”.
7. “De acuerdo con lo establecido en el acto legislativo 04 de 2017 que modifica el artículo 361 de la Constitución y la posterior expedición del Decreto 413 de 2018, se tienen recursos del 7% de asignaciones para la paz, estos recursos son distribuidos en forma mensual en la Distribución e IAC que envía mensualmente el DNP, pero en esta Distribución no se asignan beneficiarios, los beneficiarios de estos recursos se definen en la aprobación de proyectos de inversión por parte del OCAD Paz de acuerdo con las normas vigentes. Este aspecto no está normado en la Resolución 470”.
8. “De acuerdo con lo establecido en las leyes bienales del presupuesto del SGR y para el caso de la ley de presupuesto actual que corresponde al artículo 13 del decreto 2190

de 2016 y su párrafo, con respecto a los recursos para la fiscalización de la exploración y explotación de yacimientos, el conocimiento y cartografía del subsuelo y los recursos para el funcionamiento del SGR, en la Distribución mensual que envía el DNP incluyen estos valores pero como estos después deben ser objeto de distribución no se les aplica lo normado en el numeral 18 del artículo 1 de la Resolución 470, porque solo se aplica lo normado a lo que ya está distribuido con Resolución ya sea del Minminas o del DNP. En la Resolución 470 no se establece como se registran estos valores no distribuidos”.

9. “Una situación similar tiene los recursos que desde la Ley de Presupuesto del SGR se establecen como “Otros por Distribuir”, en estos casos en la Distribución e IAC mensual que envía el DNP estos valores se incluyen en esta Distribución, pero como hay si no hay ningún conocimiento ni asignación preliminar, no están quedando registrados contablemente, la duda es no deberían quedar registrados como Cuentas de Orden, porque con la Distribución ya es un gasto para el SGR?”.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Pregunta 1.

El párrafo 5º del artículo 361 de la Constitución Política de Colombia establece: “Los programas o proyectos de inversión que se financiarán con los recursos del Fondo de Ciencia, Tecnología e Innovación, serán definidos por el respectivo Órgano Colegiado de Administración y Decisión, a través de convocatorias públicas abiertas y competitivas, articuladas con los correspondientes planes de desarrollo. Para la presentación y ejecución de los proyectos la entidad deberá ser parte del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación. Los programas o proyectos aprobados serán ejecutados por las entidades que los presentaron en la convocatoria”. (Subrayado fuera del texto)

La Ley 1923 de 2018, por la cual se regula lo previsto en el párrafo 5º del artículo 361 de la Constitución Política relativo a los programas y proyectos de inversión que se financiarán con recursos del Fondo de Ciencia, Tecnología e Innovación del Sistema de General de Regalías, señala en su artículo 6: “Los ejecutores de los programas y proyectos a los que se refiere esta ley, de naturaleza jurídica privada o pública, serán responsables por la correcta ejecución de los recursos asignados al respectivo programa o proyecto de inversión, y por el suministro y registro de la información requerida por el Sistema de Monitoreo, Seguimiento, Control y Evaluación (SMSCE) del SGR.

Cuando los ejecutores sean entidades de naturaleza jurídica privada, Colciencias, con cargo a los recursos del programa o proyecto, vigilará la correcta ejecución del programa o proyecto directamente, o a través de terceros, en los términos del artículo 83 de la Ley 1474 de 2011, o la norma que la modifique o sustituya. Cuando en ejercicio de estas actividades Colciencias evidencie el incumplimiento de la ejecución del programa o proyecto, lo reportará al Sistema de Monitoreo, Seguimiento, Control y Evaluación (SMSCE) para que en virtud del procedimiento sancionatorio contemplado en la ley adopte las medidas correspondientes”. (Subrayado fuera del texto)

De igual forma, el artículo 7º del Decreto 1923 de 2018 establece: “Del giro y la ordenación del gasto. Las entidades designadas como ejecutoras de programas o proyectos de inversión de los recursos provenientes del Fondo de Ciencia, Tecnología e Innovación del SGR deberán hacer uso del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), para realizar la gestión de ejecución de estos recursos y ordenar el pago de las obligaciones legalmente adquiridas directamente desde la Cuenta Única del SGR a las cuentas bancarias de los destinatarios finales.

Cuando las entidades designadas como ejecutoras de programas o proyectos de inversión de los recursos provenientes del Fondo de Ciencia, Tecnología e Innovación del SGR sean de naturaleza jurídica privada, Colciencias autorizará el giro de los recursos.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Dirección de Crédito Público y Tesoro Nacional adelantará los giros de los recursos del SGR, observando los montos presupuestados, las disponibilidades de recursos en caja existentes y los requisitos que se establezcan.

Corresponde al representante legal de la entidad pública o privada ejecutora del proyecto o programa, a quien haga sus veces, o a su delegado del nivel directivo, ordenar el gasto sobre las apropiaciones que se incorporan al presupuesto de la entidad y, en consecuencia, serán responsables disciplinaria, fiscal y penalmente por el manejo de tales apropiaciones, en los términos de las normas que regulan la materia”. (Subrayado fuera del texto)

Pregunta 2.

El Decreto Ley 1534 de 2017, por el cual se reglamenta el funcionamiento del Órgano Colegiado de Administración y Decisión - OCAD PAZ y la Asignación para la Paz a los que se refiere el Acto Legislativo No. 04 de 8 de septiembre de 2017, señala en su artículo 2: **“Órgano colegiado de administración y decisión Paz (OCAD PAZ)-** El OCAD PAZ es el responsable de definir los proyectos de inversión que tengan entre sus fuentes de financiación recursos de la Asignación para la Paz, o los recursos a los que se refiere el parágrafo 4 de artículo 361 de la Constitución Política. Este OCAD viabilizará, priorizará y

aprobará los proyectos de inversión, y designará la entidad pública ejecutora, en los términos señalados en la Ley 1530 de 2012”. (Subrayado fuera del texto)

Preguntas 3 y 4.

El artículo 13 del Decreto 2190 de 2016, por el cual se decreta el Presupuesto del Sistema General de Regalías para el bienio del 1º de enero de 2017 al 31 de diciembre de 2018, señala: **“Distribución de las apropiaciones.** Las apropiaciones destinadas para la fiscalización de la exploración y explotación de los yacimientos, el conocimiento y cartografía geológica del subsuelo, serán distribuidas mediante resolución proferida por el Ministro de Minas y Energía. Las apropiaciones destinadas para el funcionamiento del Sistema General de Regalías serán distribuidas mediante resolución proferida por la Comisión Rectora del Sistema.

PARÁGRAFO. Con fundamento en las respectivas resoluciones de que trata este artículo el Departamento Nacional de Planeación adelantará la Instrucción de Abono a Cuenta de estos recursos”.

Ahora bien, en materia contable pública, el Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, incorporado al Marco normativo para entidades de gobierno mediante la Resolución 470 de 2016, indica:

“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

8.1 Registros contables en el SGR

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 Río Grande de la Magdalena, incluidos los del Canal del 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-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

(...)

8.2 Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía y en Cormagdalena

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) y el 0.5% de los ingresos del SGR para proyectos de inversión en los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena, incluidos los del Canal del Dique, se registrarán debitando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

(...)

10. ASIGNACIÓN A PROYECTOS CON CARGO A LOS RECURSOS DE LOS FONDOS Y DEL 0.5% DE LOS INGRESOS DEL SGR PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN EN LOS MUNICIPIOS RIBEREÑOS DEL RÍO GRANDE DE LA MAGDALENA, INCLUIDOS, LOS DEL CANAL DEL DIQUE A ENTIDADES EJECUTORAS, DISTINTAS DE LA ENTIDAD BENEFICIARIA DE LA REGALÍA Y DE CORMAGDALENA, CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA

10.1 Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía o en Cormagdalena

Con base en el acuerdo del Órgano Colegiado de Administración y Decisión (OCAD) donde se establece la distribución de los recursos de los fondos a entidades ejecutoras, distintas de la entidad territorial beneficiaria de la regalía y de Cormagdalena, estas últimas debitarán la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditarán la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, si la entidad ejecutora corresponde a una entidad de Gobierno. Ahora, si la entidad ejecutora es una empresa, la entidad territorial beneficiaria de la regalía y Cormagdalena debitarán la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditarán la subcuenta 240205-Subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

10.2 Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto

Con base en el acuerdo OCAD donde se establece la distribución de los recursos y se designa la entidad ejecutora del proyecto, si esta es una entidad de Gobierno, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Ahora bien, si la entidad ejecutora designada es una empresa, debitará la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

(...)

12. GIRO DE LAS ASIGNACIONES A TRAVÉS DE LOS FONDOS Y DEL 0.5% DE LOS INGRESOS DEL SGR PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN EN LOS MUNICIPIOS RIBEREÑOS DEL RIO GRANDE DE LA MAGDALENA, INCLUIDOS LOS DEL CANAL DEL DIQUE, CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA

12.1 Registros contables en el SGR

Con el giro a la entidad ejecutora del proyecto de inversión o al proveedor de los bienes y servicios del proyecto, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

12.2 Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto

12.2.1 Recursos que se giran a las cuentas de la entidad ejecutora del proyecto

Si la entidad ejecutora del proyecto es la entidad territorial beneficiaria de la regalía o Cormagdalena, con el recaudo de los recursos en sus cuentas debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad distinta de la entidad territorial beneficiaria de la regalía o de Cormagdalena, con el recaudo de los recursos en sus cuentas debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN

INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si se trata de una entidad de Gobierno. Ahora bien, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Por su parte, la entidad territorial beneficiaria de la regalía o Cormagdalena, debitarán la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditarán la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de Gobierno. Ahora, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa, la entidad territorial beneficiaria de la regalía o Cormagdalena debitarán la subcuenta 240205-Subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditarán la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

(...)

18. ASIGNACIÓN DE LOS RECURSOS PARA GASTOS DEL SGR

18.1 Registros contables en el Sistema General de Regalías

Con la instrucción de abono en cuenta y atendiendo lo dispuesto en el acuerdo de la Comisión Rectora, el MHCP registrará, en la contabilidad del SGR, los recursos asignados a los órganos del SGR y a otras entidades a las que se les asignen recursos para gastos del SGR, mediante un débito a las subcuentas 541307-Para fiscalización del Sistema General de Regalías, 541308-Para monitoreo, seguimiento, control y evaluación del Sistema General de Regalías y 541309-Para funcionamiento del Sistema General de Regalías, según corresponda, de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y mediante un crédito a la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR”.

4. CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

10. Asignación a proyectos con cargo a los recursos del FCTI a entidades ejecutoras de naturaleza privada, distintas de la entidad beneficiaria de la regalía, cuando el producto del proyecto va a ser de la entidad ejecutora:

Con la instrucción de abono en cuenta, los recursos del Fondo de Ciencia, Tecnología e Innovación (FCTI) se registrarán por parte del MHCP, en la contabilidad del Sistema General de Regalías (SGR), debitando la subcuenta 541302-Para proyectos de ciencia, tecnología e innovación de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditando la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, la entidad territorial beneficiaria de la regalía registrará dichos recursos debitando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 441302-Para proyectos de ciencia, tecnología e innovación de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

De igual forma, con base en el acuerdo del Órgano Colegiado de Administración y Decisión (OCAD) donde se establece la distribución del FCTI a entidades ejecutoras de naturaleza privada (previa autorización del giro de los recursos por parte de Colciencias), la entidad territorial debitará la subcuenta 542490-Otras subvenciones de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR. Lo anterior mientras, en la próxima modificación del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se crea la subcuenta respectiva en la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Posteriormente, con el giro a la entidad ejecutora del proyecto de inversión, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS. Por su parte, la entidad territorial beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Ahora bien, en caso de que se conozca desde el inicio que el producto del proyecto no va a ser de la entidad ejecutora o se desconozca la entidad beneficiaria del mismo, la entidad ejecutora actuará como intermediaria (sea o no de naturaleza privada) y, por lo tanto, cuando los recursos sean girados directamente del SGR a la entidad ejecutora, la entidad territorial registrará un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

11. Designación de las entidades públicas ejecutoras de los proyectos de inversión aprobados para ser financiados con los recursos de la asignación para la paz:

El Procedimiento contable para el registro de los recursos del SGR indica de forma general que el registro de la distribución de los recursos de las regalías, a través de los fondos, se realiza con la instrucción de abono en cuenta que realiza el Departamento Nacional de Planeación (DNP), esto porque desde allí se reconoce la asignación de los recursos a cada beneficiario. No obstante, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, la instrucción de abono en cuenta de la Asignación para la paz no identifica ni las entidades beneficiarias ni las entidades ejecutoras de los proyectos de inversión que serán financiadas con estos recursos, de manera que con la instrucción de abono en cuenta de la Asignación para la paz no procede el reconocimiento contable del gasto.

En consecuencia, con la distribución e instrucción de abono en cuenta de la Asignación para paz, o los recursos a los que se refiere el parágrafo 4 del artículo 361 de la Constitución Política, el MHCP, en la contabilidad del SGR, registrará un débito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. Lo anterior mientras, en la próxima modificación del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se crea una cuenta en las cuentas de orden acreedoras de control.

Ahora, una vez el OCAD Paz identifique la entidad pública ejecutora de los proyectos de inversión que fueron viabilizados, priorizados y aprobados para ser financiados con recursos de la Asignación para la Paz, o los recursos a los que se refiere el parágrafo 4 del artículo 361 de la Constitución Política, el MHCP, en la contabilidad del SGR, registrará un débito en la subcuenta 541310-Asignación para la paz de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y un crédito en la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Adicionalmente, debitará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y acreditará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). A su vez, la entidad territorial registrará un débito en la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 441310-Asignación para la paz de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Posteriormente, la entidad territorial registrará la distribución de los recursos de la Asignación para la paz, o los recursos a los que se refiere el parágrafo 4 del artículo 361 de la Constitución Política, a entidades ejecutoras dependiendo de a quien le corresponda el producto del proyecto, de manera que la entidad territorial aplicará lo señalado en el numeral 10. ASIGNACIÓN A PROYECTOS CON CARGO A LOS RECURSOS DE LOS FONDOS Y DEL 0.5% DE LOS INGRESOS DEL SGR PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN EN LOS MUNICIPIOS RIBEREÑOS DEL RIO GRANDE DE LA MAGDALENA, INCLUIDOS, LOS DEL CANAL DEL DIQUE A ENTIDADES EJECUTORAS, DISTINTAS DE LA ENTIDAD BENEFICIARIA DE LA REGALÍA Y DE CORMAGDALENA, CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA o en el numeral 15. EJECUCIÓN DE PROYECTOS POR UNA ENTIDAD DISTINTA A LA BENEFICIARIA DE LA REGALÍA CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO NO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA O NO SE HA PREDETERMINADO LA ENTIDAD BENEFICIARIA DEL MISMO del Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, según corresponda.

12. Distribución mensual que envía el DNP de los recursos para la fiscalización de la exploración y explotación de yacimientos, el conocimiento y cartografía del subsuelo y de los recursos para el funcionamiento del SGR, sin que se haya emitido resolución por parte del Ministerio de Minas y Energía o del DNP:

La Resolución 470 de 2016 señala, en su numeral 18. ASIGNACIÓN DE LOS RECURSOS PARA GASTOS DEL SGR, que con la instrucción de abono en cuenta y atendiendo lo dispuesto en el acuerdo de la Comisión Rectora, tanto el MHCP, en la contabilidad del SGR, como los órganos del SGR y las otras entidades a las que se les asignen los recursos registrarán el gasto o ingreso por transferencia, según corresponda.

En ese sentido, en relación con los recursos destinados para el funcionamiento del SGR, cuando se cuente solamente con la instrucción de abono en cuenta, sin que se haya proferido la resolución de la Comisión Rectora, el MHCP, en la contabilidad del SGR, registrará un débito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. Lo anterior mientras, en la próxima modificación del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se crea una cuenta en las cuentas de orden acreedoras de control.

Posteriormente, con la instrucción de abono en cuenta y una vez proferida la resolución de la Comisión Rectora, el MHCP, en la contabilidad del SGR, registrará un débito en la subcuenta 541309-Para funcionamiento del Sistema General de Regalías de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y un crédito en la subcuenta en la subcuenta

240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Adicionalmente, debitará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y acreditará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Ahora bien, en relación con los recursos destinados para la fiscalización de la exploración y explotación de los yacimientos, el conocimiento y cartografía geológica del subsuelo, cuando se cuente solamente con la instrucción de abono en cuenta, sin que se haya proferido resolución por parte del Ministro de Minas y Energía, el MHCP, en la contabilidad del SGR, registrará un débito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. Lo anterior mientras, en la próxima modificación del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se crea una cuenta en las cuentas de orden acreedoras de control.

Posteriormente, con la instrucción de abono en cuenta y una vez proferida la resolución de la Comisión Rectora, el MHCP, en la contabilidad del SGR, registrará un débito en la subcuenta 541307-Para fiscalización del Sistema General de Regalías de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y un crédito en la subcuenta en la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Adicionalmente, debitará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y acreditará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

13. Distribución mensual que envía el DNP de los recursos “Otros por Distribuir” sin que se conozca su asignación:

Con la instrucción de abono en cuenta de los recursos denominados como “Otros por distribuir” el MHCP, en la contabilidad del SGR, registrará un débito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. Lo anterior mientras, en la próxima modificación del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se crea una cuenta en las cuentas de orden acreedoras de control.

Posteriormente, una vez estos recursos sean asignados, el MHCP, en la contabilidad del SGR, registrará dicha asignación afectando el gasto por transferencia que corresponda de acuerdo con lo señalado en el Procedimiento contable Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías. Adicionalmente, debitará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y acreditará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

CONCEPTO No. 20182000056411 DEL 07-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Marco Normativo para Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Registro para subsanar la omisión en el registro de cálculo actuarial de pensiones.

Doctor

FERNANDO ESTRADA BENAVIDES

Jefe Oficina de Control Interno

Alcaldía Municipal de Cajamarca

Cajamarca, Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003840-2, el día 25 de septiembre de 2018, en la cual consulta lo siguiente:

“El Concejo Municipal de Cajamarca Tolima mediante Acuerdo No. 017 de 2017 y en atención a lo dispuesto por la Ley 181 de 1995, crea el ente Deportivo Municipal denominado “Instituto Cajamarcuno para el Deporte y la Recreación ICDER”, cuya naturaleza corresponde a un Establecimiento Público del Orden Municipal, Integrante del Sistema Nacional del Deporte, con personería jurídica, Autonomía Administrativa, presupuestal y Patrimonio propio. El Objeto corresponde con el establecido en el artículo 1 de la precitada Ley 181 de 1995.

En relación con el Patrimonio del ente creado, en el Numeral 1, del artículo 17 del Acuerdo de creación 011 de 2017, dispuso:

“ARTÍCULO 17º. EL PATRIMONIO: El Patrimonio del INSTITUTO CAJAMARCUNO PARA EL DEPORTE Y LA RECREACIÓN ICDER está integrado por:

1. Los bienes muebles e inmuebles, rentas, acciones, cuotas de interés, participación en empresas y demás activos que al momento de la expedición del presente Acuerdo pertenezcan al Municipio de Cajamarca y que tengan como función principal la recreación y el deporte, los que deberán ser cedidos o transferidos por el Municipio de Cajamarca al INSTITUTO CAJAMARCUNO PARA EL DEPORTE Y LA RECREACIÓN ICDER” Subrayado fuera de texto. Seguidamente, en el numeral 2 del mismo artículo, se lee:

2. El Municipio de Cajamarca y el INSTITUTO CAJAMARCUNA (sic) PARA EL DEPORTE Y LA RECREACIÓN ICDER, promoverán la transferencia de todos los bienes muebles e inmuebles que tengan como función principal la recreación y el Deporte y que se encuentren en cabeza de otras personas jurídicas de derecho público del orden municipal. Subrayas más (...)”

Finalmente, en el artículo 29 del Acuerdo 011 ibídem, se autoriza al Alcalde Municipal para realizar las acciones necesarias tendientes a la organización del ente Deportivo “ICDER” creado, para su normal funcionamiento y en el Artículo 30º, se autoriza al Alcalde para “traspasar los bienes muebles e inmuebles que tengan como función principal la recreación y el deporte que pertenezcan al municipio de CAJAMARCA TOLIMA y gestionar la transferencia o cesión de los escenarios Deportivos que sean propiedad de otras entidades públicas del orden municipal para conformar el Patrimonio del Instituto”.

Por lo anteriormente expuesto, muy comedidamente solicitamos a ustedes su valiosa colaboración en el sentido de conceptuar respecto de los procedimientos que debe agotar tanto la Alcaldía como el nuevo Instituto para dar estricto cumplimiento al Acuerdo 011 de 2017, como también la normativa contable vigente, pues a pesar de la entrada en vigencia del Acuerdo de creación de la entidad, aun los bienes afectos a la actividad del Deporte de que trata el mentado Acuerdo 011 continúan formando parte del Patrimonio de la entidad territorial Alcaldía, y no del ente Deportivo creado para administrar la actividad Deportiva en el municipio. Adicionalmente, los recursos generados por los escenarios Deportivos ingresan al presupuesto del Instituto el cual aún no ha incorporado a su contabilidad dichos escenarios.

Adicionalmente, se solicita orientación sobre los procedimientos para la cesión y/o traspaso y entrega de los bienes muebles e inmuebles entre las dos entidades públicas, así como las demás recomendaciones que debamos tener en cuenta al respecto.

CONSIDERACIONES

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política establece que: “Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

El artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

“a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.”

Ahora bien, en los numerales 5 y 6.1.1 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, se estipula:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: 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.

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

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo tanto, frente a las inquietudes planteadas en su consulta, se aclara que la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter administrativo o jurídico. Por lo tanto,

en relación con su solicitud de conceptuar respecto de los procedimientos que debe agotar tanto la Alcaldía de Cajamarca como el ICDER para que este último adquiriera la titularidad de los bienes afectos a la actividad del Deporte que de conformidad con lo estipulado en el Acuerdo 011 de 2017 deben ser incorporados al patrimonio del mismo, esta entidad se abstiene de responder el particular.

Ahora bien, respecto al tratamiento contable que la Alcaldía de Cajamarca y el ICDER deben darle a dicho hecho económico, sea lo primero manifestar que, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno vigente, el reconocimiento contable de un recurso como activo, no obedece al hecho de que la entidad conserve o posea su titularidad jurídica, sino al control que ejerza sobre el mismo; dado que, si bien el control del recurso puede ser concomitante con su titularidad jurídica, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre el mismo.

En este sentido, en atención a que el control es 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, conjuntamente entre la Alcaldía y el ICDER deberán evaluar quien tiene el control de dichos recursos, teniendo en cuenta, además, aspectos como: el acceso al recurso, la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos, la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso, la asunción de los riesgos y beneficios asociados a su utilización, entre otros aspectos.

Si como consecuencia de ello se desprende que el control de tales bienes se encuentra en cabeza del ICDER, será este quien tiene que reconocerlos dentro de las cuentas y subcuentas y grupos que correspondan a su naturaleza, como parte de sus activos, así no ostente la titularidad jurídica. Ello no significa que no deban adelantar las gestiones que ordena el artículo 17 del Acuerdo de creación 011 de 2017.

CONCEPTO No. 20182000056411 DEL 07-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Marco Normativo para Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.

SUBTEMAS	Registro para subsanar la omisión en el registro de cálculo actuarial de pensiones.
-----------------	---

Doctor

JAIRO DAVID FERNÁNDEZ VÁSQUEZ

Contador

Alcaldía Municipal

Guamo- Tolima

ANTECEDENTES

En atención a la solicitud de su Despacho radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN), con el N° 2018550003860-2 del 26 de septiembre de 2018, mediante la cual consulta lo siguiente:

“...En la transición al nuevo marco normativo de la contabilidad pública (Sic) no fue posible realizar el reconocimiento del cálculo (Sic) actuarial, toda vez que a la fecha no se tenía usuario ni contraseña para consultar el cálculo (Sic) en la página del Fonpet, a la fecha ya se cuenta con la clave para proceder a realizar la respectiva contabilización, es procedente utilizar la cuenta 314516 (Impactos por la transición al nuevo marco normativo) y un crédito a la subcuenta 2514, toda vez que ya fue enviado el Estado de Situación financiera de apertura...”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Dentro de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno de la Resolución N° 533 de 2015, modificada mediante Resolución N° 484 de 2017, en el CAPÍTULO VI Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, en el numeral 5, Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, establece:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados

financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes. (...)

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

27. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, incluye la cuenta:

3109 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, la omisión en el reconocimiento no se origina en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo, sino que data de los estados contables elaborados con anterioridad, los cuales debieron ser ajustados a más tardar al 31 de diciembre de 2017; para lo cual la entidad debió utilizar mecanismos alternos para obtener la información que no pudo conseguir a través de la plataforma informática del FONPET. Por lo tanto, al presentarse una deficiencia en el reconocimiento por parte de la alcaldía del Guamo en el periodo 2017, último periodo de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, deberá ser corregido bajo los requerimientos del Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

Su corrección se efectúa realizando un registro al débito en la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados, o 310902-Pérdidas o déficits acumulados, de la cuenta 3109 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda y acreditando las respectivas subcuentas y cuentas de activos, pasivos y patrimonio que sean objeto de ajuste.

Ahora bien, bajo esta situación de cambio normativo se precisa que, aunque la norma de corrección de errores señala que se deben reexpresar los estados financieros cuando el error es considerado material, para las entidades de gobierno, dicha reexpresión no procederá en errores corregidos durante el 2018 por cuanto no se cuenta con estados financieros comparativos anteriores preparados y presentados bajo el nuevo marco normativo.

CONCEPTO No. 20182000056401 DEL 07-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Marco Normativo para Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para reconocer los eventos originados en la corrección o aclaración, actualización, rectificación de linderos y área, e inclusión de área de bienes inmuebles, demoliciones parciales en bienes inmuebles.

Doctora
MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO
Contadora General de Bogotá D.C.
Secretaría Distrital de Hacienda
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación presentada por esa Dirección Distrital, radicada en la Contaduría General de la Nación CGN con el N° 2018550003867-2 de fecha 26 de septiembre de 2018, en la que, para reconocer los eventos originados en la corrección o aclaración, actualización, rectificación de linderos y área, e inclusión de área de bienes

inmuebles, demoliciones parciales en bienes inmuebles, se proponen las siguientes alternativas para efectuar ajustes en el sistema de información contable:

- “a) Proceder con la desincorporación de cada uno de los valores acumulados (Costo histórico, depreciación acumulada, deterioro acumulado) reconocidos para el inmueble objeto de estos procesos y reconocer el valor resultante (El valor resultante para el inmueble correspondería al calculado cuando se ha llevado a cabo el cambio de área por los eventos contemplados (Corrección, aclaración, actualización, rectificación, inclusión de área), estableciendo la siguiente jerarquía: El valor de mercado, en ausencia de este, el costo de reposición, (para el caso de los inventarios, atendiendo a su destinación, el valor neto de realización o costo de reposición) y si no es factible obtener las anteriores mediciones, por el resultado de multiplicar el valor en libros determinado por m² y el área actualizada.) como su nuevo costo, caso en el cual las diferencias generadas se reconocerán afectando la subcuenta 480890- Otros ingresos diversos u 589090 Otros gastos diversos, según corresponda.
- b) Tener en cuenta el valor resultante (Ibidem.) del inmueble para la comprobación del deterioro; en este caso solo sería posible reconocer el deterioro por los menores valores establecidos, o proceder a reversar el valor del deterioro acumulado, si hay lugar a ello, sin exceder su valor como lo señalan las normas de reconocimiento según el tipo de activo y que contemplan esta opción en la medición posterior.
- c) Considerando que el Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece el modelo del costo y que de acuerdo con lo señalado en la norma dicho costo se puede incrementar para reflejar el valor de adiciones y mejoras, cuando el valor derivado de la gestión del inmueble sea superior a su valor en libros, reconocer la diferencia como un mayor valor del costo afectando la subcuenta 480890- Otros ingresos diversos. En caso contrario, ajustar el costo por la diferencia como una disminución de este, afectando la subcuenta 589019- Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros.”

Por lo anterior, además de consultar cuál de estas alternativas es que refleja con fiabilidad los hechos económicos objeto de la inquietud, la Dirección Distrital de Contabilidad de Bogotá D.C., solicita a la CGN emitir responder los siguientes cuestionamientos:

- 1. ¿Cuál es el tratamiento contable para la corrección o aclaración, actualización, rectificación de área de inmuebles?**
- 2. ¿La CGN ha previsto que pueda determinarse un modelo revaluado para los bienes inmuebles considerando su naturaleza?**

En los antecedentes de la consulta, la Dirección Distrital de Contabilidad presenta algunas consideraciones respecto de la corrección o aclaración, actualización, rectificación de linderos y área, e inclusión de área de bienes inmuebles:

“La Superintendencia de Notariado y Registro (SNR) y el Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC), emitieron la Resolución Conjunta No. SNR No.1732 IGAC 221 del 21 de febrero de 2018, mediante la cual se establecen *lineamientos y procedimientos para la corrección o aclaración, actualización, rectificación de linderos y área, modificación física e inclusión de área de bienes inmuebles*, con el fin de dar uniformidad a la información que reposa en las Bases de Datos del IGAC y de la SNR, teniendo en cuenta la necesidad de que la realidad física de los bienes inmuebles se encuentre correctamente incorporada y se unifique, ya que las informaciones disímiles inciden en la confiabilidad y seguridad jurídica del derecho real de la propiedad y por ende en las transacciones y demás actos que se realizan sobre estos bienes.

Esta disposición tiene vigencia a partir del 1° de mayo de 2018 y determina que los trámites en curso, previos a su expedición continuarían bajo los lineamientos administrativos emitidos en la Instrucción Administrativa Conjunta 01/11 IGAC - SNR de 2010 y la Instrucción Administrativa 01 del 24 de enero de 2018 de la Superintendencia de Notariado y Registro.

Estos lineamientos forman parte de los mecanismos e instrumentos jurídicos tendientes al saneamiento y titulación de la propiedad inmobiliaria (En la Guía Metodológica No. 6 - Saneamiento y Titulación de la Propiedad Pública Inmobiliaria, se define como: “La consolidación de la propiedad y titularidad de los bienes inmuebles en el patrimonio de las entidades de derecho público del orden nacional, departamental, distrital o municipal.”) y derivado de ello se generan documentos como:

- 3) Escritura pública de corrección y aclaración: Documento sujeto de registro, que corrige inconsistencias aritméticas o de digitación que afectan los linderos y el área del predio, con el fin de garantizar la congruencia en los títulos antecedentes.
- 4) Actos administrativos: Documentos producto de actuaciones que son sujetas de registro y pueden generarse por:
 4. Actualización de linderos, cuando se han utilizado referencias arcifinias (Cuando se referencia con límites naturales: El río, quebrada, cima, filo, entre otros.), las cuales son identificadas físicamente y procede su adecuada descripción técnica y conversión para efectos de determinar con precisión el área.

5. Rectificación de áreas por imprecisa determinación, en los casos en que los linderos se encuentren correctamente identificados, pero se ha efectuado inadecuadamente el cálculo del área.
6. Rectificación de linderos por acuerdo entre las partes, cuando existen linderos utilizando referencias arcifinias (Ídem), se presenta una inexistente, insuficiente o limitada descripción que no permite su identificación y que conlleva a levantamientos planimétricos y topográficos para las actualizaciones a que haya lugar con los colindantes. Si como resultado del proceso, se presenta acuerdo entre las partes (entidad y colindantes) se expide el respectivo acto administrativo de actualización, o en su defecto se inician los procesos judiciales de “*deslinde y amojonamiento*” (“Entiéndase por deslinde el acto de distinguir y señalar los linderos de una heredad con respecto a otra u otras, o de un terreno, o de un monte o camino, con relación a otros lugares. Mediante el deslinde se llega a la certeza de los linderos o límites de un inmueble; mediante el amojonamiento, que presupone siempre que se ha resuelto primero la fijación de los lindes, se marcan con hitos o mojones los límites establecidos, con lo que los lindes se hacen perceptibles.” Definición tomada del glosario técnico catastral Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital (UAECD)), conforme el artículo 400 y siguientes del Código General del Proceso.” (los subrayados son del texto)

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución 533 de 2015, en el numeral 4.1.2., establece que: “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.”, acotando que “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).

Por otra parte, respecto de los criterios para la medición, el citado Marco conceptual, el numeral 6.3.4.1. Costo, señala que “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.” (Subrayado fuera de texto). También se indica que el costo, en su medición inicial debe corresponder al valor del efectivo entregado, al que se le debe adicionar cualquier otro cargo pagado o por paga para la adquisición, formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación.

La citada norma señala que: “Si un activo ha sido adquirido en condiciones de mercado, el costo basado en el precio de adquisición proporciona información sobre los recursos disponibles para suministrar servicios en periodos futuros. En el momento en que un activo es comprado o desarrollado, se puede asumir que el valor del potencial de servicio es al menos equivalente al costo de la compra o el desarrollo; pero si un activo es adquirido en una transacción sin contraprestación, el costo no proporcionará información sobre la capacidad de operación; por esta razón, se deben emplear otros criterios para reconocer activos en estas circunstancias.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Los elementos que conforman la propiedad, planta y equipos, inventarios, bienes de uso público, propiedades de inversión o los bienes históricos y culturales, entre otros activos, en el momento en que se adquieren o se miden por primera vez, deben reconocerse por el costo; es decir, por el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o por el valor de la contraprestación entregada, al que se le adicionan 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.

Dado que ese tipo de bienes también puede obtenerse como resultado de una transacción sin contraprestación, en desarrollo de un contrato de concesión, en cumplimiento de un contrato de permuta o como resultado de un contrato de arrendamiento financiero, el costo será el que corresponda a su medición inicial, de acuerdo con lo dispuesto en las normas correspondientes.

Considerando lo anterior, a continuación, se da respuesta a los cuestionamientos planteados en la consulta:

1. ¿Cuál es el tratamiento contable para la corrección o aclaración, actualización, rectificación de área de un inmueble reconocido como activo de la entidad?

Una vez fijado el costo de un activo en la medición inicial, este valor únicamente puede modificarse, por ejemplo, cuando sea necesario reconocer la baja en cuentas de componentes o partes del activo reconocidas inicialmente de forma separada; o para incrementar su valor como resultado de adiciones o mejoras, cuando estas aumentan la vida útil del activo, amplían su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios, o reducen significativamente los costos.

Como consecuencia de lo anterior, ante la expedición de un acto administrativo emitido por la autoridad competente, mediante el cual se precisa su área o tamaño, ya sea

incrementándolo o disminuyéndolo, el costo inicial no deberá modificarse, pues el valor por el que inicialmente se reconoció el activo debió representar del potencial de servicio o su capacidad para generar flujos económicos futuros.

Ante tal situación, tratándose de un terreno, sea o no generador de efectivo, la corrección o aclaración de inconsistencias aritméticas o de digitación de los linderos y el área del predio, como resultado de un acto administrativo proferido por la autoridad competente, ya sea rectificando, actualizando o precisando los linderos o el área del mismo, entre otras situaciones, por tratarse de un evento adverso para la entidad, puede ser probable que ello afecte negativamente el valor de mercado, el costo de reposición o el valor en uso del activo, lo que obligaría a la entidad a evaluar la presencia de indicios de deterioro del activo y a efectuar los ajustes contables correspondientes.

Lo señalado anteriormente también aplica para la corrección, la corrección o aclaración, actualización, rectificación de linderos y área de predios o terrenos a los que se le asignó el costo mediante la utilización de alguna de las alternativas previstas en el Instructivo 002 de 2015, si es que el acto o evento se produce o formaliza después del 1º de enero de 2018.

Sin embargo, cuando la corrección o aclaración, actualización, rectificación de linderos y área de predios o terrenos se presenta como resultado de una reducción originada por desastres o catástrofes ocasionados por la naturaleza, si la entidad puede medir e individualizar la parte en que se reduce el inmueble, podrá ordenar la baja en cuentas correspondiente atendiendo la norma que le aplique al activo de acuerdo con su clasificación en el sistema de información contable.

Ahora bien, si el evento corresponde a un englobe, es decir, aquel acto administrativo mediante el cual agregan dos o más predios que tienen un lindero común para conformar un nuevo y único predio, al que se le asigna una nueva cédula catastral, matrícula y demás elementos que lo particularicen o identifiquen, el ajuste contable que procede como resultado de ese englobe será la agregación de los diferentes elementos que conforman el valor en libros de los predios afectados. Lo anterior, en atención al principio de esencia sobre la forma, dado que el englobe no es, en sí mismo, un nuevo hecho económico.

2. ¿La CGN ha previsto que pueda determinarse un modelo revaluado para los bienes inmuebles considerando su naturaleza?

Al respecto se informa que la Contaduría General de la Nación no ha previsto modificar los marcos normativos contables para adoptar el modelo revaluado para los activos reconocidos al costo.

CONCEPTO No. 20182300050401 DEL 13-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Obligaciones en materia de contabilidad pública a cargo de los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada.

Doctor

NELSON EDUARDO CASTRO MOYA

Contador

PAP Consorcio Fondo de Atención en Salud PPL - Fiduprevisora S.A.

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20185500020792, del 8 de mayo de 2018, donde solicita concepto sobre la utilización de las cuentas de ingresos y gastos, y la preparación del estado de resultados, por parte del PAP Consorcio Fondo Atención en Salud PPL - Fiduprevisora S.A. Al respecto, informa lo siguiente:

- 3 El Fondo Nacional de Salud de las Personas Privadas de la Libertad, es una cuenta especial de Nación, creada en virtud de lo establecido en la Ley 1709 de 2014, la cual establece que los recursos del Fondo deben manejarse por una entidad fiduciaria estatal o de economía mixta, en la cual el Estado tenga más del 90% del capital y que, en desarrollo de lo anterior, la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios (USPEC) suscribió el Contrato de Fiducia Mercantil No. 363 de 2015 con el Consorcio Fondo de Atención en Salud PPL 2017, (integrado por las Sociedades Fiduprevisora S.A. y Fiduagraria S.A.).
- 4 El objeto del Contrato de Fiducia Mercantil No. 363 de 2015 es: "(...) Administrar y pagar los recursos dispuestos por el fideicomitente en el Fondo Nacional de Salud de las personas privadas de la libertad. (...) "(...) los recursos del Fondo Nacional de Salud de las personas privadas de la libertad que recibirá la fiduciaria DEBEN DESTINARSE A

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2358

LA CELEBRACIÓN DE CONTRATOS DERIVADOS Y PAGOS NECESARIOS PARA LA ATENCIÓN INTEGRAL EN SALUD Y LA PREVENCIÓN DE LA ENFERMEDAD DE LA PPL A CARGO DEL INPEC (...)

- 5 En la constitución un Patrimonio Autónomo, en la Cláusula Tercera, se pactó lo siguiente: la “CLAUSULA TERCERA - OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA: OBLIGACIONES GENERALES. 1. Cumplir en forma eficiente y oportuna el objeto contractual, para lo cual deberá realizar todas las actuaciones y gestiones necesarias, en los términos y condiciones definidas (...)” “3.2 PARA ADMINISTRACION DE RECURSOS: 3. Constituir el Patrimonio Autónomo con base en los recursos transferidos. 4. Administrar los recursos del Patrimonio Autónomo, de conformidad con lo dispuesto en el presente documento y destinarlos exclusivamente al cumplimiento de los pagos que se indiquen, solamente para las actividades que requiera la USPEC y el CONSEJO DIRECTIVO DEL FONDO NACIONAL DE SALUD DE LAS PERSONAS PRIVADAS DE LA LIBERTAD.”
- 6 Los aportes consignados en las cuentas bancarias donde se administran los recursos son exentos de cualquier impuesto o gravamen.
- 7 Adicionalmente en el numeral 9 de la Cláusula 3.2 mencionada anteriormente, se establece que: “Consignar en la Dirección del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda dentro de los primeros siete (7) días del mes siguiente, los rendimientos generados por el Patrimonio Autónomo del mes anterior”, según lo estipulado en el contrato de fiducia mercantil firmado, no existen ingresos propios del Patrimonio Autónomo.
- 8 La CGN le asignó el Código 923272737 al PAP Consorcio Fondo Atención en Salud PPL - Fiduprevisora S.A.

Al respecto, en concreto, se pregunta lo siguiente:

- 1) ¿Se debe hacer reconocimiento de Ingresos y Gastos para el presente Patrimonio Autónomo?
- 2) ¿Los Patrimonios Autónomos deben elaborar y presentar estados de resultados mensuales o anuales?

CONSIDERACIONES

El Fondo Nacional de Salud de las Personas Privadas de la Libertad fue creado en virtud de lo dispuesto en el Parágrafo 1º del Artículo 66 de la Ley 1709 de 2014, mediante el cual se modificó el artículo 105 de la Ley 65 de 1993, el cual dispuso:

“Parágrafo 1º. Créase el Fondo Nacional de Salud de las Personas Privadas de la Libertad, como una cuenta especial de la Nación, con independencia patrimonial, contable y estadística, sin personería jurídica, el cual estará constituido por recursos del Presupuesto General de la Nación. Los recursos del Fondo serán manejados por una entidad fiduciaria estatal o de economía mixta, en la cual el Estado tenga más del 90% del capital. Para tal efecto, la Unidad Administrativa de Servicios Penitenciarios y Carcelarios suscribirá el correspondiente contrato de fiducia mercantil, que contendrá las estipulaciones necesarias para el debido cumplimiento del presente artículo y fijará la comisión que, en desarrollo del mismo, deberá cancelarse a la sociedad fiduciaria, la cual será una suma fija o variable determinada con base en los costos administrativos que se generen.” (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, los artículos 1º y 2º de la Resolución N°156 del 29 de mayo de 2018 “Por la cual se modifica la Resolución 354 de 2007, que adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, estableció su conformación y definió su ámbito de aplicación”, señalando lo siguiente:

“ARTÍCULO 1º. Adoptar el Régimen de Contabilidad Pública, el cual estará conformado por a) el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; c) el Marco Normativa para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; d) el Marco Normativo para Entidades de Gobierno con sus respectivos elementos; e) el Marco Normativo para Entidades en Liquidación con sus respectivos elementos; f) la Regulación del Proceso Contable y del Sistema Documental Contable; y g) los Procedimientos Transversales.

ARTICULO 2º. Modificar el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, el cual quedará así:

ARTÍCULO 5º. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

1. Las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados.

2. Los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada.

3. Los fondos con personería jurídica.

4. Las entidades u organismos estatales autónomos e independientes.

5. Las sociedades de economía mixta en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social.

6. Las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica corresponda a empresas oficiales y las mixtas en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social.

7. El Sistema General de Regalías; y

8. Los resguardos y territorios indígenas, certificados, las asociaciones de resguardos indígenas, las empresas promotoras de salud indígenas y las instituciones prestadoras de servicios de salud indígenas.” (Subrayado fuera de texto).

Las normas dispuestas por la CGN en el anexo de la Resolución 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno emitidas inicialmente mediante Resolución 533 de 2015, en el numeral 1.2. del Capítulo VI - Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señala:

“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)

La Resolución 706 de fecha diciembre 16 de 2016, emitida por el Contador General de la Nación, mediante la cual se establece la Información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la CGN, señala lo siguiente:

“Artículo 1°. Ámbito de aplicación. La información, requisitos y plazos que se establecen en la presente resolución son de obligatorio cumplimiento para las entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Artículo 2°. Categorías de información a reportar. Se definen las siguientes categorías de información para el reporte a la Contaduría General de la Nación: Información Contable Pública, Estado de Situación Financiera de Apertura - Convergencia, Información Contable Pública - convergencia, Control Interno Contable, Evaluación del Control Interno Contable y Boletín de Deudores Morosos del Estado (BDME). El medio de reporte de estas categorías es a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP).

Artículo 3°. Funcionarios responsables. El representante legal, el contador público que tenga a su cargo la contabilidad de la entidad pública y el revisor fiscal en las entidades obligadas, serán responsables por el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con los plazos y requisitos para el reporte de la información a la Contaduría General de la Nación. La responsabilidad del Contador Público se circunscribe a las normas que al respecto establece la Ley 43 de 1990, el Decreto número [302](#) de 2015 y demás normas vigentes que le apliquen. La responsabilidad del Revisor Fiscal se circunscribe a las normas que al respecto están integradas en el Código de Comercio, la Ley 43 de 1990, la Resolución número 137 de 2015 de la Contaduría General de la Nación, los estatutos internos de la entidad y demás normas que le asignan funciones. El reporte del informe de evaluación del control interno contable, es responsabilidad del Representante Legal y el Jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

Artículo 4°. Categoría información contable pública. Se refiere a la información financiera que reportan las entidades públicas a la Contaduría General de la Nación, respecto a los saldos y movimientos, operaciones recíprocas y variaciones trimestrales significativas.

Artículo 5°. Formularios de la categoría información contable pública. Son los medios a través de los cuales las entidades públicas reportan la información financiera de naturaleza cuantitativa y cualitativa, que se integran por la agrupación de conceptos y variables, a reportar en el Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones. La categoría está conformada por los siguientes formularios:

CGN2005_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS

CGN2005_002_OPERACIONES_RECÍPROCAS

CGN2016_01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS

Adicionalmente, los estados contables de la entidad pública hacen parte de esta categoría.”
(Subrayado fuera de texto)

La Resolución 182 de mayo 17 de 2017, emitida por la CGN, "Por 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 lo siguiente:

“ARTÍCULO 1º. Incorpórese, 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, con el siguiente texto:

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.

1. INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

Los informes financieros y contables mensuales que se deben preparar y publicar corresponden a: a) un estado de situación financiera; b) un estado de resultados o un estado del resultado integral, dependiendo del marco normativo que aplique para la elaboración del juego completo de estados financieros; y c) las notas a los informes financieros y contables mensuales.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

El Fondo Nacional de Salud de las Personas Privadas de la Libertad fue creado por el Artículo 66, Parágrafo 1º, de la Ley 1709 de 2014 como una cuenta especial de la Nación sin personería jurídica, con independencia patrimonial, contable y estadística, constituido con recursos del Presupuesto General de la Nación que deben manejarse a través una entidad fiduciaria estatal.

Ahora bien, dado que el numeral 2) del artículo 2º de la Resolución CGN N° 156 de 2018, establece que los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada, como ocurre en el caso al PAP Consorcio Fondo Atención en Salud PPL - Fiduprevisora S.A, adscrito a la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios (USPEC), deben preparar y presentar la información contable a su cargo en desarrollo del Régimen de Contabilidad Pública que aplica la entidad pública a la cual se encuentren adscritos.

Para efectos de presentar directamente los reportes correspondientes a través de la plataforma CHIP, deberán hacer uso del Código institucional 923272737 asignado por la CGN al PAP Consorcio Fondo Atención en Salud PPL, clasificándolo como una entidad contable pública de gobierno, con independencia que deban presentar reportes contables a la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios (USPEC).

Con fundamento en lo precisado anteriormente, a continuación, se da respuesta a los cuestionamientos señalados en la consulta:

1) ¿El PAP Consorcio Fondo Atención en Salud PPL debe reconocer ingresos y gastos?

Al PAP Consorcio Fondo Atención en Salud PPL le corresponde atender integralmente el Régimen de Contabilidad Pública, y de manera particular lo dispuesto en: a) el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) el Marco Normativo para Entidades de Gobierno con sus respectivos elementos; e) el Marco Normativo para Entidades en Liquidación con sus respectivos elementos; c) la Regulación del Proceso Contable y del Sistema Documental Contable; y d) los Procedimientos Transversales.

Así las cosas, también deberá utilizar el Catálogo General de Cuentas (CGC) dispuesto por la CGN para las Entidades de Gobierno, para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

Respecto del reconocimiento de ingresos y gastos, el PAP Consorcio Fondo Atención en Salud PPL debe atender lo dispuesto en el Marco conceptual del Marco normativo para entidades de gobierno expedido por la CGN mediante Resolución 533 de 2015 y las normas dispuestas en el anexo de la Resolución 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno emitidas inicialmente mediante Resolución 533 de 2015.

2) ¿Al PAP Consorcio Fondo Atención en Salud PPL le corresponde elaborar y presentar estados de resultados mensuales o anuales?

Dado que al PAP Consorcio Fondo Atención en Salud PPL debe aplicar integralmente el Régimen de Contabilidad Pública vigente, además de lo dispuesto en el Capítulo para efectos de la presentación de información contable, le corresponde atender lo dispuesto por la CGN en la siguiente regulación contable pública:

- Resolución 706 de 2016, "por la cual se establece la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación.
- Resolución 182 de 2017, "Por 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"
- Las instrucciones que la CGN emite periódicamente, relacionadas con el cambio del periodo contable, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y otros asuntos del proceso contable.
- Lo señalado en el Capítulo VI - Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, del anexo de la Resolución 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno emitidas inicialmente mediante Resolución 533 de 2015.

Igualmente, en desarrollo de lo dispuesto por la CGN en el Artículo 1º de la Resolución 182 de mayo 17 de 2017, al PAP Consorcio Fondo Atención en Salud -PPL- le corresponde preparar los informes financieros y contables a que hace referencia el Artículo 1º, numeral 1., donde se indica que los informes financieros y contables mensuales que se deben preparar y publicar corresponden a: a) un estado de situación financiera; b) un estado de resultados o un estado del resultado integral, dependiendo del marco normativo que aplique para la elaboración del juego completo de estados financieros; y c) las notas a los informes financieros y contables mensuales.

CONCEPTO No. 20182000058601 DEL 15-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Ajuste al valor de propiedades, planta y equipo, bienes de uso público y cesantías retroactivas durante el periodo 2018.

Doctora

ALID MARÍA LINDARTE RINCÓN

Profesional Especializado - Contadora

Secretaría de Hacienda de Bucaramanga

Bucaramanga - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004152-2, del día 17 de octubre de 2018, en la cual menciona que el Municipio de Bucaramanga reconoció en saldos iniciales a 1 de enero de 2018 los bienes de propiedades, planta y equipo y los bienes de uso público, sin embargo, posteriormente encontraron que faltó por reportar aproximadamente un 10% de estos, porque no se tenían los avalúos técnicos; por lo cual, solicita la opción de reconocer dichos bienes mediante el proceso de depuración y saneamiento contable y no en saldos iniciales, toda vez que esto implicaría reprocesos al tener que abrir todos los periodos contables mensuales de los Estados Financieros que ya se encuentran publicados en la página web del Municipio, y además se tendría que reprocesar los reportes trimestrales presentados a la CGN, lo que entorpecería la generación de estados financieros de los próximos periodos mensuales.

Además, solicita reconocer los ajustes al valor de las cesantías retroactivos por este mismo mecanismo de saneamiento contable, con el propósito de no tener que afectar los saldos iniciales.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley N° 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, establece:

“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 1753 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 del texto).

La Resolución N° 107 de 2017, expedida por 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, señala lo siguiente:

“(…) 2. REGISTRO DE LA DEPURACIÓN CONTABLE

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las situaciones descritas en el numeral anterior, la entidad territorial adelantará las acciones correspondientes para el respectivo reconocimiento o baja en cuentas de bienes, derechos u obligaciones, para lo cual efectuará los siguientes registros, dependiendo del periodo contable en el que se realice la depuración contable:

2.2 Depuración contable durante el 2018 sobre la información financiera del 2017

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2018 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2017 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

a) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que incorporar bienes, derechos u obligaciones, ello se hará teniendo en cuenta los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015. Para tal efecto, dichas incorporaciones se registrarán en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación, afectando:

1) La subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL (conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 para la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición) por el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007; y

2) La subcuenta que corresponda de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN por la diferencia que exista entre i) el valor del bien, derecho u obligación conforme a los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015, y ii) el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007.

No obstante, cuando sea impracticable determinar qué parte del valor de los bienes, derechos u obligaciones incorporados corresponde a un error de periodos anteriores a la fecha de transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y qué parte corresponde a impactos por la transición al nuevo marco de regulación, la incorporación se registrará en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

b) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que dar de baja bienes, derechos u obligaciones, estos se retirarán, por su valor en libros, disminuyendo la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación y demás conceptos asociados, y afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 en relación con la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición. (...)

Lo anterior, sin perjuicio de la aplicación del Instructivo 002 de 2015, en lo relacionado con la determinación de los saldos iniciales y la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señalan:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección

de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.
(...)

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Para llevar a cabo el proceso de depuración y saneamiento contable durante el periodo anual 2018, las entidades territoriales deberán aplicar lo dispuesto en la Resolución N° 107 de 2017, mediante la cual se establece que los ajustes provenientes de este proceso, deberán atender lo dispuesto en dicha Resolución y en el Instructivo 002 de 2015.

Por lo tanto, para la incorporación de bienes derechos y obligaciones que no se tenían reconocidos contablemente bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente, se deberá afectar la cuenta 3105- CAPITAL FISCAL, por el valor que debía tener el bien, el derecho o la obligación a 31 de diciembre de 2017 en aplicación de la norma contable vigente en ese momento, y además, deberá afectar la cuenta 3145- IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN por la diferencia que exista entre el valor que tenía el bien, el derecho o la obligación a 31 de diciembre de 2017, y los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015.

Así pues, los ajustes contables provenientes de la incorporación de los bienes de propiedades, planta y equipo, los bienes de uso público y los ajustes al valor de las cesantías retroactivas que deba realizar la entidad durante el 2018 en aplicación al proceso de saneamiento contable, se deberán efectuar mediante lo establecido en el párrafo anterior.

Ahora bien, si los ajustes provienen únicamente por el proceso de transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, toda vez que aunque las partidas estaban

reconocidas contablemente bajo Régimen de Contabilidad Pública precedente no se ajustó su valor en el momento de la transición, entonces, los ajustes no corresponden al proceso de saneamiento contable, por lo cual, el Municipio deberá aplicar lo establecido en la norma de corrección de errores de periodos anteriores.

Para ello, la Entidad deberá realizar la corrección del valor correspondiente en el periodo actual, sea o no material, afectando las partidas de activos, pasivos o patrimonio, que se hayan visto impactadas, contra la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3109- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Se precisa que, pese a lo indicado en relación con la reexpresión de estados financieros cuando el error es catalogado como material en la norma de corrección de errores de periodos anteriores para las entidades de gobierno, dada la coyuntura de cambio normativo, los errores materiales corregidos durante el 2018 no serán objeto de reexpresión toda vez que no existen estados financieros anteriores preparados y presentados bajo el nuevo marco normativo.

CONCEPTO No. 20182000062651 DEL 03-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Avalúos de bienes inmuebles realizados para efectos de actualización, de cara al nuevo marco normativo.

Doctor

RAÚL MARCELINO HERRERA GARCÍA

Coordinador Grupo de Contabilidad - Subdirección Financiera

Ministerio de Salud y Protección Social

Ciudad.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003938-2, el día 3 de octubre de 2018, posteriormente aclarada mediante radicado a la CGN N° 20185500046892 del 19 de noviembre de 2018 en la cual señala que el

Ministerio de Salud y Protección Social en el año 2015, realizó el avalúo de bienes inmuebles de acuerdo a la normatividad vigente, atendiendo a que el valor de estos debía ser actualizado máximo cada tres años, afectando en el activo la cuenta de valorizaciones y la cuenta superávit por valorización del patrimonio.

Con la aplicación de la Resolución 533 de 2015 y el Instructivo 002 de 2016, donde establecen los criterios para la elaboración de los saldos iniciales, el Ministerio realizó la eliminación de los saldos en la cuenta de valorizaciones en el activo, y respectivamente la cuenta de superávit por valorizaciones del patrimonio, así como la incorporación de estos, como un mayor valor del activo, afectando la cuenta de impactos por transición al nuevo marco normativo.

En el año 2018, la Oficina de Recursos Físicos realizó nuevamente una actualización de los valores de los bienes inmuebles, de acuerdo a la normatividad de realizar avalúos, máximo cada tres años, sin embargo, de acuerdo a los ajustes que se realizaron para la elaboración de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, el Ministerio solicita el tratamiento contable para el registro de las diferencias determinadas en estos últimos avalúos, y si estos afectan los ingresos o las cuentas del patrimonio.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Instructivo 002 de 2015 especifica las Instrucciones para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno. Dentro de las alternativas de medición para las partidas de propiedades, planta y equipo, establece:

“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)

Ahora bien, el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece las siguientes bases de medición para los activos:

“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. 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. (...) ”

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. (...)

6.3.4.7. Valor en uso

El valor en uso equivale al valor presente de los beneficios económicos que se espera genere el activo, incluido el flujo que recibiría la entidad por su disposición al final de la vida útil. El valor en uso es un valor de salida no observable y específico para la entidad.

El valor en uso es aplicable a los activos generadores de efectivo y refleja el valor que puede obtenerse de un activo a través de su operación y de su disposición al final de la vida útil.”

Por otra parte, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución Nº 533 de 2015 y sus modificaciones, define:

“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. (...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en los beneficios económicos futuros de un activo, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla. (...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso

contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable. (...)

19.3. Reconocimiento

13. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

14. Una unidad generadora de efectivo es el grupo identificable de activos más pequeño, mantenido con el objetivo fundamental de generar un rendimiento de mercado, que genera entradas de efectivo por su uso continuado a favor de la entidad, las cuales son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos. (...)

19.4. Medición del Valor Recuperable

16. 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.

17. No siempre será necesario determinar el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor.

18. Si no es factible medir el valor de mercado del activo menos los costos de disposición, la entidad podrá utilizar el valor en uso del activo como su valor recuperable. (...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. (...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo, al final del periodo contable la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la

entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable. (...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición y b) el costo de reposición.

12. La pérdida por deterioro se reconocerá como una disminución del valor en libros del activo y un gasto en el resultado del periodo. (...)

20.4. Medición del valor del servicio recuperable

14. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor del servicio recuperable, el cual corresponde al mayor valor entre a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición y b) el costo de reposición.

15. 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.

16. Si no es factible medir el valor de mercado del activo menos los costos de disposición, la entidad utilizará el costo de reposición como el valor del servicio recuperable.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que, en atención a lo señalado en la Norma de propiedades, planta y equipo, estos activos se reconocen en la medición inicial por el costo y posteriormente se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Según lo anterior, esta norma no contempla la elaboración sistemática de avalúos técnicos futuros de los bienes inmuebles en forma periódica, como lo sí era en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, a no ser que en algún momento, con ocasión del proceso de comprobación del deterioro del valor del activo no generador de efectivo, para estimar el valor del servicio recuperable la entidad requiera del valor de mercado o del costo de reposición a través de un avalúo técnico.

Por lo tanto, cuando la entidad requiera determinar el deterioro del valor de los activos generadores y no generadores de efectivo, deberá calcular el valor del servicio recuperable para los activos no generadores de efectivo, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición, o calcular el valor recuperable para los activos generadores de efectivo, correspondiente al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el valor en uso. En caso contrario, bajo en Marco Normativo anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, la entidad no está obligada a realizar avalúos técnicos.

Por lo anterior, el avalúo realizado por el Ministerio en el mes de septiembre del año 2018, no tendría efectos contables sino fueron solicitados específicamente, para la determinación del deterioro del valor de los activos, en los términos expresados anteriormente.

CONCEPTO No. 20182000062671 DEL 03-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Adopción y formalización del Manual de Políticas Contables.

Doctora
LIBIA CRUZ SANCHEZ
Contadora
Fondo Especial de Vivienda del Municipio de Santiago de Cali
Cali

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004727-2 del 19 de noviembre en el cual solicita concepto, en los siguientes términos:

“Debe el Fondo Especial de Vivienda crear y adoptar Políticas Contables. Si la respuesta es verdadera quien debe aprobarlas y a través de que acto administrativo. En el caso del FEV este cuenta con una Junta Directiva son ellos los que deben aprobarlas y documentarlas en

Acta o deben proferirse actos administrativos (Resoluciones) suscritas por el Director del FEV.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

La Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, establece:

“ARTÍCULO 1o. DEFINICIÓN DEL CONTROL INTERNO. (...)

PARÁGRAFO. El control interno se expresará a través de las políticas aprobadas por los niveles de dirección y administración de las respectivas entidades y se cumplirá en toda la escala de la estructura administrativa, mediante la elaboración y aplicación de técnicas de dirección, verificación y evaluación de regulaciones administrativas, de manuales de funciones y procedimientos, de sistemas de información y de programas de selección, inducción y capacitación de personal.

Artículo 4º.- Elementos para el Sistema de Control Interno. Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno:
(...)

b. Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos;” (Subrayados fuera del texto)

Por su parte, la Resolución N° 193 de 2016 emitida por la CGN, señala:

“ARTÍCULO 1º. 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.

ARTÍCULO 4º. 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.

En los numerales 2.1.1, 2.1.2 y 3.2.4 del anexo de la citada Resolución, se establece lo siguiente:

“2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos.

Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios. (...)

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo

definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado por la Contaduría General de la Nación en el anexo a la Resolución N° 193 de 2016, "Por la cual se Incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, numeral 2.1.1, el Fondo Especial de Vivienda del Municipio de Santiago de Cali, a partir del marco normativo aplicable, debe establecer políticas contables, entendido como el conjunto de principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad, para la elaboración y presentación de los estados financieros, las cuales se pueden determinar a partir de juicios profesionales, considerando su naturaleza y actividades particulares. Estas políticas contables deben formalizarse mediante un documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad, para lo cual deberá atenerse a lo estipulado en las funciones y competencias que le corresponden a cada instancia.

En lo relativo al interrogante sobre el acto administrativo que se debe expedir para la aprobación del documento de políticas contables, la regulación expedida por la CGN no predetermina la forma de adopción, razón por la cual es de competencia de la Entidad definir el mecanismo idóneo para oficializar el respectivo manual, teniendo en cuenta que debe tener el alcance suficiente para permear a todas las instancias que de una u otra manera tengan injerencia en el proceso contable.

CONCEPTO No. 20182000063221 DEL 05-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.

	SUBTEMAS	Reconocimiento de cuentas por pagar cuando están respaldadas por un Registro Presupuestal, y no por una factura, documento equivalente, actas parciales o finales, informes de actividades, entre otros.
--	-----------------	--

Doctora
 LUZ MARCELA DÍAZ ACERO
 Gerente Financiera
 E.S.P. Empresa Departamental de Servicios Públicos de Boyacá
 Tunja, Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004385-2, del día 26 de octubre de 2018, en la cual se señala:

“De acuerdo al marco normativo para entidades de gobierno, se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originados 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:

CONSULTA:

¿La Empresa Departamental de Servicios Públicos de Boyacá S.A E.S.P, como entidad de gobierno para el cierre contable, si no cuenta con los documentos soporte (Sic) idóneos para formalizar la obligación de conformidad con las condiciones contractuales como la factura o documento equivalente, actas parciales o finales, informe de actividades y demás documentos que avalan el cumplimiento del objeto del contrato, debe reconocer dichas obligaciones como cuentas por pagar si solo se cuenta con el respaldo de un Registro Presupuestal?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

“El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco normativo para entidades de gobierno, incorporado mediante 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.”

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Resolución N° 525 de 2016, emitida por la Contaduría General de la Nación, por medio de la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, establece:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

(...) En cada una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en un documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido

del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

(...)

4.1 Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, debe contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de

formación deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, la Resolución N° 193 de 2016 “Por el cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el procedimiento para la evaluación del control interno contable”, menciona lo siguiente:

“3.2.3 Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

La estructura documental del sistema de contabilidad, la cual fundamenta el requisito de verificabilidad, contribuye de manera integral a la aplicación de los diferentes tipos de control que están definidos constitucional y legalmente.

El hecho de que la contabilidad deba tener una estructura documental, de una parte, le permite a la administración, dejar constancia escrita de los hechos económicos que se han presentado en el transcurso de un tiempo determinado (período contable), lo que respalda, de manera objetiva, la gestión administrativa y el cumplimiento legal de las disposiciones que la regulan, fortaleciendo la transparencia y la confianza pública. De otra parte, la estructura documental permite que los organismos que ejercen control fiscal (Contraloría General de la República, contralorías departamentales y municipales, y demás instituciones de fiscalización asignadas por la Constitución Política) obtengan las evidencias suficientes y de calidad que los procedimientos y técnicas de fiscalización exigen para efectos de expresar un juicio sobre la información financiera de la cual es responsable el administrador público.

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y

se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad.

Los comprobantes de contabilidad mediante los cuales se llevan a cabo los registros en los libros contables. Estos comprobantes resumen las operaciones de la entidad y se deben elaborar, como mínimo, mensualmente.

Los libros auxiliares de contabilidad donde se lleva el registro de las operaciones. En estos libros deben anotarse, en forma cronológica, los comprobantes de contabilidad que sirven de respaldo a las diferentes operaciones de la entidad.

El libro diario y el mayor. En el primero, se registran, por día, las operaciones que realiza la entidad y en el segundo, se registran, de forma resumida, los movimientos mensuales de cada una de las cuentas afectadas durante dicho periodo

3.2.3.1 Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte: las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como de la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

De igual forma, se deberán implementar los controles necesarios para garantizar la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye lo siguiente:

Es necesario precisar que, la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, lo que conlleva a que una misma transacción u operación, tenga tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien.

Por lo tanto, el sistema de contabilidad financiera tiene un alcance diferente al de la contabilidad presupuestal, los cuales se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí.

Así las cosas, en la contabilidad financiera cada registro deberá estar respaldado por documentos idóneos, a fin de garantizar información contable pública susceptible de ser verificada, lo cual se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que realmente refleja la situación y actividad de la entidad contable pública de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de políticas, principios, normas técnicas y procedimientos.

Por lo tanto, las entidades deberán estructurar su sistema documental considerando que los documentos soporte constituyen una fuente de verificabilidad y comprobación de la información contable, y que estos pueden ser de origen interno o externo siempre que muestren la adecuada trazabilidad y esencia de los hechos económicos.

Ahora bien, el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno establece que, los hechos económicos deben ser reconocidos en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo, es decir, cuando surja el derecho o la obligación, o cuando la transacción incida en los resultados del periodo. En efecto, las obligaciones por ustedes consultadas deberán ser reconocidas atendiendo el principio de devengo con independientemente del momento en que se reciban las facturas, documentos equivalentes, actas parciales o finales, informe de actividades, entre otros.

Por lo anterior, la entidad deberá adoptar estrategias administrativas pertinentes, a efectos de acopiar la información básica que le permita efectuar el correspondiente registro contable, y así dar cumplimiento al principio de devengo.

Lo antes mencionado, no se contrapone con la exigencia de que la totalidad de las operaciones realizadas por una entidad pública deben respaldarse en documentos idóneos que permitan la comprobación exhaustiva o aleatoria de la información registrada; por tanto, cada entidad, conocedora de su operatividad, debe implementar procedimientos administrativos a través de manuales, instructivos o procedimientos internos, en los que determinará el tipo de documento que servirá de soporte para garantizar la relevancia y representación fiel de los saldos registrados en la contabilidad, en desarrollo de su Sistema de Control Interno Contable.

Ahora bien, solo en el eventual caso que no fuese posible hacer una medición fiable de tales hechos económicos, no sería posible efectuar reconocimiento alguno, pero deberá hacerse las revelaciones pertinentes en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20182000076491 DEL 26-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento contable cuando para el reconocimiento de las propiedades, planta y equipo que utilizan las instituciones públicas educativas cuya titularidad sobre el inmueble es del Municipio no certificado en educación.

Doctor
ROBERT JOSÉ CONTRERAS BARRERA
Contador
Municipio de Cucutilla N.S
Cucutilla (Norte de Santander)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004643-2 de fecha 16 de noviembre de 2018 en el cual solicita a la CGN que indique si un Municipio no certificado en materia educativa, debe registrar en su contabilidad los terrenos y planta física o bien inmueble en el que funcionan las instituciones educativas o si, por el contrario, ese registro lo debe efectuar el Departamento respectivo.

En el texto de la consulta, se señala que “(...) el Municipio de Cucutilla Norte de Santander no se encuentra certificado en materia de Educación, por lo tanto, esta competencia es asumida por la Gobernación de Norte de Santander tal como lo establece el numeral 6.2 del artículo 6 de la ley 715 de 2001; entidad que tiene el control administrativo y financiero de la planta de personal docente que realiza la labor de enseñanza en nuestro Municipio. Por otro lado, el Municipio tiene la titularidad jurídica de algunas escuelas e instituciones educativas utilizadas para la prestación del servicio educativo.”

CONSIDERACIONES

La Ley 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 6°. Competencias de los departamentos. Sin perjuicio de lo establecido en otras normas, corresponde a los departamentos en el sector de educación las siguientes competencias:

6.1. Competencias Generales.

6.1.1. Prestar asistencia técnica educativa, financiera y administrativa a los municipios, cuando a ello haya lugar.

6.1.2. Administrar y responder por el funcionamiento, oportunidad y calidad de la información educativa departamental y suministrar la información a la Nación en las condiciones que se requiera.

6.1.3. Apoyar técnica y administrativamente a los municipios para que se certifiquen en los términos previstos en la presente ley.

6.1.4. Certificar a los municipios que cumplen los requisitos para asumir la administración autónoma de los recursos del Sistema General de Participaciones. Si el municipio cumple los requisitos para ser certificado y el departamento no lo certifica, podrá solicitarla a la Nación.

6.2. Competencias frente a los municipios no certificados.

6.2.1. Dirigir, planificar; y prestar el servicio educativo en los niveles de preescolar, básica, media en sus distintas modalidades, en condiciones de equidad, eficiencia y calidad, en los términos definidos en la presente ley.

6.2.2. Administrar y distribuir entre los municipios de su jurisdicción los recursos financieros provenientes del Sistema General de Participaciones, destinados a la prestación de los servicios educativos a cargo del Estado, atendiendo los criterios establecidos en la presente ley.

6.2.3. Administrar, ejerciendo las facultades señaladas en el artículo 153 de la Ley 115 de 1994, las instituciones educativas y el personal docente y administrativo de los planteles educativos, sujetándose a la planta de cargos adoptada de conformidad con la presente ley. Para ello, realizará concursos, efectuará los nombramientos del personal requerido, administrará los ascensos, sin superar en ningún caso el monto de los recursos disponibles en el Sistema General de Participaciones y trasladará docentes entre los municipios, preferiblemente entre los limítrofes, sin más requisito legal que la expedición de los respectivos actos administrativos debidamente motivados.

6.2.4. Participar con recursos propios en la financiación de los servicios educativos a cargo del Estado, en la cofinanciación de programas y proyectos educativos y en las inversiones de infraestructura, calidad y dotación. Los costos amparados con estos recursos no podrán generar gastos permanentes a cargo al Sistema General de Participaciones.

6.2.5. Mantener la cobertura actual y propender a su ampliación.

6.2.6. Evaluar el desempeño de rectores y directores, y de los docentes directivos, de conformidad con las normas vigentes.

6.2.7. Ejercer la inspección, vigilancia y supervisión de la educación en su jurisdicción, en ejercicio de la delegación que para tal fin realice el Presidente de la República.

6.2.8. Prestar asistencia técnica y administrativa a las instituciones educativas, cuando a ello haya lugar.

6.2.9. Promover la aplicación y ejecución de planes de mejoramiento de la calidad.

6.2.10. Distribuir entre los municipios los docentes, directivos y empleados administrativos, de acuerdo con las necesidades del servicio, de conformidad con el reglamento.

6.2.11. Distribuir las plantas departamentales de personal docente, directivos y empleados administrativos, atendiendo los criterios de población atendida y por atender en condiciones de eficiencia, siguiendo la regulación nacional sobre la materia.

6.2.12. Organizar la prestación y administración del servicio educativo en su jurisdicción.

6.2.13. Vigilar la aplicación de la regulación nacional sobre las tarifas de matrículas, pensiones, derechos académicos y otros cobros en los establecimientos educativos.

6.2.14. Cofinanciar la evaluación de logros de acuerdo con lo establecido en el numeral 5.22.

6.2.15. (Reglamentado por el Decreto Nacional 1095 de 2005). Para efectos de la inscripción y los ascensos en el escalafón, la entidad territorial determinará la repartición organizacional encargada de esta función de conformidad con el reglamento que expida el Gobierno Nacional. (Reglamentada por el Decreto Nacional 300 de 2002)

Algunas de estas competencias, salvo la de nominación y traslado de personal entre municipios, se podrán delegar en los municipios no certificados que cumplan con los parámetros establecidos por la Nación.

(...)

Artículo 8°. Competencias de los municipios no certificados. A los municipios no certificados se les asignarán las siguientes funciones:

8.1. Administrar y distribuir los recursos del Sistema General de Participaciones que se le asignen para el mantenimiento y mejoramiento de la calidad.

8.2. Trasladar plazas y docentes entre sus instituciones educativas, mediante acto administrativo debidamente motivado.

8.3. Podrán participar con recursos propios en la financiación de los servicios educativos a cargo del Estado y en las inversiones de infraestructura, calidad y dotación. Los costos amparados por estos recursos no podrán generar gastos permanentes para el Sistema General de Participaciones.

8.4. Suministrar la información al departamento y a la Nación con la calidad y en la oportunidad que señale el reglamento.

(...)

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)

Sobre el particular me permito informarle que la CGN ya se pronunció sobre este tema mediante el Concepto No. 20182000033961 dirigido a Señor CARLOS ARIEL VALENCIA BEDOVA, Contador del Municipio de Salamina, Caldas, en los siguientes términos:

“Lo anterior, teniendo en cuenta que los departamentos son responsables de las principales competencias en materia de la cobertura educativa, esto es dirigir, planificar y garantizar la prestación de los servicios de educación en los niveles de preescolar, básica y media, en condiciones de equidad, eficiencia y calidad dentro de los municipios no certificados; de tal manera que estos últimos no les corresponderá reconocer en su información financiera la planta física y terrenos de su propiedad al no tener el control de estos.

Por lo tanto, si el departamento determina que los fondos de servicios educativos a su cargo, además de reflejar en su contabilidad los ingresos y gastos por la ejecución de los recursos que los conforman, deben incorporar en su información contable los bienes muebles o inmuebles usados para la prestación del servicio de educación, le corresponderá al Fondo registrar el valor de los activos en la cuenta y subcuenta que identifique el bien de la clase 1-ACTIVOS y aplicará lo dispuesto en la Norma que corresponda a su clasificación, anexa a la Resolución 484 de 2017, que modificó el anexo a la Resolución 533 de 2015.

Ahora bien, si el departamento determina que en la contabilidad de los Fondos de Servicios Educativos solo se reconozcan los ingresos y gastos de los recursos de que trata la ley 715 de 2001, y que será la administración central del departamento la encargada de reconocer los bienes inmuebles o muebles usados por las instituciones educativas, el departamento registrará un débito en la cuenta y subcuenta que identifique el bien de la clase 1-ACTIVOS y aplicará lo dispuesto en la Norma que corresponda a su clasificación, anexa a la Resolución 484 de 2017, que modificó el anexo a la Resolución 533 de 2015.

Por lo anterior, de la contabilidad del municipio no certificado se retirarán los bienes inmuebles al servicio de las instituciones públicas educativas a cargo de los departamentos certificados en educación, para que se dé paso a aplicar el procedimiento contable anteriormente señalado.

Adicionalmente, es necesario precisar que las entidades territoriales tienen la autonomía necesaria para determinar la forma de organización y ejecución del proceso contable que más se adapte a sus necesidades y requerimientos, de manera que este se ajuste a su estructura organizacional y a las características que le sean propias. Así, tratándose de operaciones realizadas entre un órgano o dependencia de la respectiva entidad y un Fondo de Servicios Educativos, en cada caso se deberá aplicar integralmente el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, cuya última modificación fue mediante la Resolución 598 de 2017.”

CONCLUSIONES

Tratándose de un Municipio no certificado en educación, es el Departamento del cual hace parte el Municipio a quien le corresponde dirigir, planificar; y prestar el servicio educativo en los niveles de preescolar, básica, media en sus distintas modalidades, en condiciones de equidad, eficiencia y calidad, en los términos definidos por el Artículo 6º, numeral 6.2., de la Ley 715 de 2001.

Así las cosas, la entidad que ejerce el control sobre las infraestructuras que conforman una Institución Pública Educativa de un Municipio no certificado es el Departamento respectivo en atención a que este obtiene el potencial de servicios de tales activos, pues con ellos presta los servicios educativos a su cargo, lo cual le permite cumplir el cometido estatal a su cargo.

Como consecuencia de lo anterior, en relación al caso consultado, corresponde al Departamento de Norte de Santander reconocer en su información financiera la planta física y terrenos que conforman la Institución Pública Educativa de ese Municipio. En tal

caso, el Municipio de Cucutilla deber reconocer tal infraestructura en cuentas de orden deudoras y revelar en las notas a los estados contables tal situación.

CONCEPTO No. 20182000065821 DEL 17-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Obligación de las Áreas Metropolitanas de realizar saneamiento contable.

Doctor

ADOLFO PARODI TORRES

Secretario General

Área Metropolitana de Barranquilla

Barranquilla, Atlántico

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el Nº 2018550004823-2, el día 29 de noviembre de 2018, en la cual consulta si las Áreas Metropolitanas tienen la obligación de realizar saneamiento contable, en los términos del artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, teniendo presente que estas organizaciones no son entidades territoriales.

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones, preceptúa:

“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 1753 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.”

En razón al precepto anterior, esta entidad expidió la Resolución 107 de 2017, Por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 y se modifican los Catálogos Generales de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018.

Ahora bien, sobre las entidades territoriales el artículo 286 de la Constitución Política de Colombia, estipula:

“ARTICULO 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 artículo 2º de La Ley 1625 de 2013, Por la cual se deroga la Ley Orgánica 128 de 1994 y se expide el Régimen para las Áreas Metropolitanas, define las Áreas Metropolitanas de la siguiente manera:

“ARTÍCULO 2o. OBJETO DE LAS ÁREAS METROPOLITANAS. Las Áreas Metropolitanas son entidades administrativas de derecho público, formadas por un conjunto de dos o más municipios integrados alrededor de un municipio núcleo, vinculados entre sí por dinámicas e interrelaciones territoriales, ambientales, económicas, sociales, demográficas, culturales y tecnológicas que para la programación y coordinación de su desarrollo sustentable, desarrollo humano, ordenamiento territorial y racional prestación de servicios públicos requieren una administración coordinada.”

A su vez, la Sentencia C-072/14 la Corte Constitucional de Colombia, hace la siguiente precisión respecto a las mismas:

“**AREAS METROPOLITANAS**- No son en sí mismas entidades territoriales, pero si gozan de las mismas garantías.

El área Metropolitana goza de la garantía institucional propia de las entidades territoriales, por virtud de la garantía de autonomía consagrada para los municipios, y no porque ella en sí misma sea una entidad territorial; que como se explica, no lo es. Dicha garantía, cuya exigencia deriva de la protección a los municipios, si bien puede ser objeto de regulaciones básicas, como en efecto lo es mediante la ley orgánica acusada en aras de salvaguardar el

interés nacional y el principio unitario, no puede transgredir el núcleo esencial de la autonomía de los municipios que la conforman.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, los numerales 3.2.2 y 3.2.15. del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, estipulan:

“3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, las áreas metropolitanas como bien tuvo en señalarlo en su consulta, no son entidades territoriales por lo cual no se sujetan a lo estipulado en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 y la Resolución 107 de 2017 expedida por esta entidad.

Sin embargo, lo anterior no significa que las áreas metropolitanas no tengan la obligación de realizar el saneamiento contable de su información financiera, ya que de conformidad con lo estipulado en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, que es transversal a todas las entidades públicas, la información financiera debe ser sostenible, lo que significa que la información que se genere debe contar con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, por lo cual las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar de manera permanente las gestiones administrativas para depurar dichas cifras y demás datos contenidos en los estados financieros.

CONCEPTO No. 20182000076421 DEL 26-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Organización y ejecución del proceso contable cuando la entidad produce una única información financiera y su organización administrativa presenta seccionales o regionales.

Doctor
VICTOR DANIEL GUEVARA CARDONA
Coordinador Grupo de Contabilidad
Servicio Nacional de Aprendizaje-SENA
Bogotá, D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018-550-005017-2 del 14 de Diciembre de 2018, mediante la cual consulta en el contexto de la Resolución 385 de 2018, cuál es la forma de organización y ejecución contable para el SENA, toda vez que en el régimen precedente en el manual de procedimientos Libro II, CAPÍTULO III, numeral 10 hace referencia a las ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS QUE ESTÁN ORGANIZADAS A TRAVÉS DE SECCIONALES, REGIONALES O SIMILARES, en las que menciona literalmente al SENA y en sus características de operación describe dos literales: (...)

e) Los libros principales son únicos y están en cabeza de la entidad contable pública, y en cuanto a la administración de los mismos se aplicará lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública.

f) Las regionales o seccionales podrán tener los libros auxiliares necesarios que soporten la preparación de informes o reportes que soliciten autoridades o los usuarios de la información.

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Anexo de la Resolución 385 de 2018 “Por la cual se modifica la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable del Régimen de Contabilidad Pública para incorporar la regulación relativa a las formas de organización y ejecución del proceso contable” señala en el numeral 3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE: “A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

Contabilidad centralizada

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual la entidad centraliza y registra los hechos económicos en una única unidad contable, y a partir de allí, genera sus estados financieros

Las entidades que ejecuten el proceso contable a través de una contabilidad centralizada deberán, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable.
- b) Definir y establecer las políticas contables a partir del marco normativo aplicable.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información para garantizar el cumplimiento de las políticas y normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Realizar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.
- f) Llevar los libros principales y auxiliares junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

Esta forma de organización y ejecución del proceso contable aplicará a las entidades que por disposición legal deban llevar contabilidad separada de los fondos sin personería jurídica que administran, los cuales se tratarán como unidades contables dependientes.

La unidad contable central deberá, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.
- b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información entre las unidades contables de la entidad, para garantizar el cumplimiento de las políticas, y las normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles en las diferentes unidades contables de la entidad para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Llevar los libros principales y auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad central, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- f) Definir la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- g) Establecer y coordinar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, en las diferentes unidades contables, previos a la generación de los estados financieros.
- h) Preparar y presentar los estados financieros de la entidad. Para su preparación, integrará la información de las diferentes unidades contables, eliminando los saldos correspondientes a transacciones realizadas entre las unidades contables de la entidad.

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

- a) Aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central.
- b) Procesar la información contable de la unidad en forma separada.
- c) Enviar su información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido, establecidas por la unidad contable central.
- d) Definir los flujos de información al interior de la unidad contable.
- e) Cumplir con los flujos de información establecidos por la unidad contable central.
- f) Llevar los libros principales y auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Apoyar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

La Norma que regula la ejecución del proceso contable dispone que las entidades a partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, pueden llevar una contabilidad centralizada o una contabilidad separada en unidades contables, para la ejecución del proceso contable que permita generar sus estados financieros, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

Corresponde a la entidad, según la organización administrativa y los recursos disponibles, decidir el sistema de organización del proceso contable para adaptar los procedimientos contables y plantear las modificaciones necesarias cuando el esquema utilizado actualmente no se ajuste a la nueva normativa.

CONCEPTO No. 20182000076711 DEL 28-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica

SUBTEMAS

Creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

Doctor

WILLIAM ALEXANDER SILVA PINEDA

Profesional Universitario

División de Vigilancia Administrativa y Judicial

Personería Municipal de Armenia

Armenia, Quindío

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004975-2, el día 13 de diciembre de 2018, en la que solicita informar cuales entidades se encuentran obligadas a tener un comité de sostenibilidad fiscal, en el marco de la Resolución 119 de 2006.

CONSIDERACIONES

Respecto de la Resolución 119 de 2006, Por la cual se adopta el Modelo Estándar de Procedimientos para la Sostenibilidad del Sistema de Contabilidad Pública, me permito manifestar que fue derogada por la Resolución 393 de 2007, y posteriormente, esta última también fue derogada.

Ahora bien, en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, esta entidad expidió los nuevos marcos normativos, por lo cual se hizo necesario incorporar un nuevo Procedimiento para la evaluación del control interno contable mediante la Resolución 193 de 2016.

El referido Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, estipula en su numeral 3.2.2. lo siguiente:

“3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información Financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la

creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública está definido por el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 de 2018, en la siguiente forma:

“ARTÍCULO 2º Modificar el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, el cual quedará así:

ARTÍCULO 5º. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

- 1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;
- 2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada;
- 3) los fondos con personería jurídica;
- 4) las entidades u organismos estatales autónomos e independientes;
- 5) las sociedades de economía mixta en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;
- 6) las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica corresponda a empresas oficiales y las mixtas en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;
- 7) el Sistema General de Regalías; y
- 8) los resguardos y territorios indígenas, certificados, las asociaciones de resguardos indígenas, las empresas promotoras de salud indígenas y las instituciones prestadoras de servicios de salud indígenas”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable de que trata el anexo a la Resolución 193 de 2016, es una de las

herramientas de mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera que las entidades sujetas al ámbito del Régimen de Contabilidad Pública pueden adoptar para garantizar de manera permanente la depuración y la calidad de la información financiera.

En este sentido, me permito precisar que la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable no es obligatoria para ninguna entidad, sino que dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, la CGN recomienda que se adopte para que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

CONCEPTO No. 20182000076901 DEL 28-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aprobación de manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Doctora

ANA MARLENNE HUERTAS LÓPEZ

Jefe Oficina de Control Interno

Ministerio De Agricultura Y Desarrollo Rural

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004988-2, el día 13 de diciembre de 2018, en la cual consulta lo siguiente:

“Teniendo en cuenta que el Modelo Integrado de Planeación y Gestión-MIPG, integra los Sistemas de Desarrollo Administrativo y Gestión de la Calidad y los articula con el Sistema de Control Interno, aunado a lo normado por la Contaduría General de la Nación, con respecto a la nueva implementación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno bajo NICSP, en concordancia al marco regulatorio- Resolución 533- para Entidades de Gobierno, el cual exige que todas las entidades de Gobierno deben diligenciar un Manual de Políticas Contables tal como lo establece la Resolución 484 de 2017.

Por lo anteriormente expuesto, solicito se emita concepto a la siguiente inquietud:

1. Si el Comité Institucional de Gestión y Desempeño está facultado para aprobar las Políticas Contables del MinAgricultura, diferente a la Políticas Misionales y Calidad de la información de la entidad.”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, estipula: “Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.

PARÁGRAFO. Seis meses después de concluido el año fiscal, el Gobierno Nacional enviará al Congreso el balance de la Hacienda, auditado por la Contraloría General de la República, para su conocimiento y análisis.”

El literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley".

Los literales j) y r) del artículo 4º de la misma ley preceptúan: “ARTÍCULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa;

(...)

r) Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables.”

El numeral 18 del artículo 2 y el numeral 11 del artículo 4 del Decreto 143 de 2004, por el cual se modifica la estructura de la Contaduría General de la Nación y se determinan las funciones de sus dependencias, establece:

“Artículo 2°. Funciones generales. En cumplimiento del objetivo general fijado en el artículo anterior, corresponden a la Contaduría General de la Nación, las siguientes funciones:

(...)

18. Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables.

Artículo 4°. Despacho del Contador General de la Nación. Son funciones del Despacho del Contador General de la Nación las siguientes:

(...)

11. Establecer políticas sobre control interno contable que garanticen que la información financiera de la entidad sea confiable, oportuna y útil, según lo previsto en el artículo 4° de la Ley 298 de 1996 y las demás normas que los modifiquen o complementen.”

Así mismo, el literal d) del artículo 6° del Decreto 2145 de 1999, modificado por el art. 3 del Decreto Nacional 2539 de 2000, estipula:

“Artículo 6°. Reguladores. Son los competentes para impartir las normas, políticas y directrices a que deben sujetarse los entes públicos en materia de Control Interno.

d) La Contaduría General de la Nación, a quien corresponde, en materia contable, diseñar, implantar, establecer políticas de Control Interno y coordinar con las Entidades el cabal cumplimiento de las disposiciones en la implantación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, de conformidad con la normatividad vigente sobre la materia” (Subrayado fuera de texto)

El literal a) del artículo 3° de la Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

En concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, esta entidad expidió los nuevos marcos normativos, por lo cual se hizo necesario incorporar un nuevo Procedimiento para la evaluación del control interno contable mediante la Resolución 193 de 2016.

El referido Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, estipula en su numeral 3.2.4. 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.

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.”

Ahora bien, el artículo 2.2.22.3.8 del Decreto 1083 de 2015, Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Función Pública, establece:

“ARTÍCULO 2.2.22.3.8 Comités Institucionales de Gestión y Desempeño. En cada una de las entidades se integrará un Comité Institucional de Gestión y Desempeño encargado de orientar la implementación y operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión - MIPG, el cual sustituirá los demás comités que tengan relación con el Modelo y que no sean obligatorios por mandato legal.

En el nivel central de la Rama Ejecutiva del Orden Nacional, el Comité será liderado por el viceministro o subdirector de departamento administrativo o secretarios generales; en el nivel descentralizado, por los subdirectores generales o administrativos o los secretarios generales o quienes hagan sus veces, e integrado por los servidores públicos del nivel directivo o asesor que designe el representante legal de cada entidad.

En el orden territorial el representante legal de cada entidad definirá la conformación del Comité Institucional, el cual será presidido por un servidor del más alto nivel jerárquico, e integrado por servidores públicos del nivel directivo o asesor.

Los Comités Institucionales de Gestión y Desempeño cumplirán las siguientes funciones:

Contaduría General de la Nación

*Régimen de
Contabilidad
Pública*

2405

1. Aprobar y hacer seguimiento, por lo menos una vez cada tres meses, a las acciones y estrategias adoptadas para la operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión - MIPG.
2. Articular los esfuerzos institucionales, recursos, metodologías y estrategias para asegurar la implementación, sostenibilidad y mejora del Modelo Integrado de Planeación y Gestión - MIPG.
3. Proponer al Comité Sectorial de Gestión y el Desempeño Institucional, iniciativas que contribuyan al mejoramiento en la implementación y operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión - MIPG.
4. Presentar los informes que el Comité Sectorial de Gestión y el Desempeño Institucional y los organismos de control requieran sobre la gestión y el desempeño de la entidad.
5. Adelantar y promover acciones permanentes de autodiagnóstico para facilitar la valoración interna de la gestión.
6. Asegurar la implementación y desarrollo de las políticas de gestión y directrices en materia de seguridad digital y de la información.
7. Las demás que tengan relación directa con la implementación, desarrollo y evaluación del Modelo.

PARÁGRAFO 1º. La secretaría técnica será ejercida por el jefe de la oficina de planeación, o por quien haga sus veces, en la entidad.

PARÁGRAFO 2º. Las entidades que no cuenten con servidores públicos del nivel directivo, las funciones del Comité serán ejercidas directamente por el representante legal de la entidad y los servidores públicos del nivel profesional o técnico que designen para el efecto.

PARÁGRAFO 3º. La Oficina de control Interno o quien haga sus veces será invitada permanente con voz, pero sin voto.”

CONCLUSIONES

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Frente a la inquietud planteada en su consulta, se aclara que la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter administrativo o jurídico. En este orden de ideas, se precisa que el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno contable anexo a la Resolución 193 de 2016, estipula que las entidades deben contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que les sea aplicable, y 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, esto en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, la entidad deberá en primera instancia consultar las normas de creación y definición de funciones o los reglamentos internos, a efectos de determinar quién tiene la competencia para la aprobación de políticas contables. De no existir tal definición, la entidad debe evaluar el procedimiento administrativo para aprobar los manuales de políticas contables y el área, dependencia, comité o los funcionarios competentes para ese efecto, teniendo en cuenta que la información financiera es un asunto que le compete a todas las áreas de la entidad.

CONCEPTO No. 20182000076931 DEL 28-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Vigencia del Concepto 1106611 del 6 de abril de 2008 y del Decreto 1837 de 2007, para efectos de la contabilización de los bienes adquiridos con cargo al rubro de gastos reservados realizados durante los años 2011 a 2016 por la Dirección Nacional de Inteligencia.

Doctora

MARÍA MERCEDES MANJARRÉS CLAVIJO

Profesional Comisionada

Procuraduría Delegada para la Economía y la Hacienda Pública

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20185500049542, el día 11 de diciembre de 2018, en la que solicita precisar la vigencia del Concepto 1106611 del 16 de abril de 2008 emitido por esta entidad, y el Decreto 1837 de 2007 para efectos de la contabilización de los bienes adquiridos con cargo al rubro de gastos reservados durante los años 2011 a 2016 por parte de la Dirección Nacional de Inteligencia.

CONSIDERACIONES

Tratándose de la pérdida de vigencia de las normas en el ordenamiento jurídico, la Corte Constitucional de Colombia en la Sentencia C-668 de 2014, manifestó:

“DEROGATORIA EXPRESA Y DEROGATORIA TÁCITA-Distinción

En este orden de ideas, en cuanto al procedimiento de pérdida de vigencia, el ordenamiento positivo distingue entre la derogatoria expresa y la derogatoria tácita. La primera se produce cuando explícitamente una nueva disposición suprime formalmente a una anterior; mientras que, la segunda, supone la existencia de una norma posterior que contiene disposiciones incompatibles con aquella que le sirve de precedente. A estas categorías se suma la denominada derogatoria orgánica, en algunas ocasiones identificada como una expresión de derogatoria tácita, la cual tiene ocurrencia en aquellos casos en que es promulgada una regulación integral sobre una materia a la que se refiere una disposición, aunque no haya incompatibilidad entre sus mandatos.” (Subrayado fuera de texto)

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, perdió su vigencia en atención a que la CGN en desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, expidió las siguientes normas:

- a) Resolución 037 de 2017, (que derogó la Resolución N°743 de 2013), la cual regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
- b) La Resolución N°414 de 2014 que incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Además de la Resolución N°139 que incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

c) La Resolución N°533 de 2015 mediante la cual se incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

d) La Resolución N°461 de 2017 por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades en Liquidación.

Ahora bien, respecto al Decreto 1837 de 2007, la Corte Constitucional de Colombia en la Sentencia C-491 de 2007 declaró inexecutable el artículo 3° de la Ley 1097 de 2006, por lo cual me permito extractar un aparte de los fundamentos de dicha decisión:

“33. La ley que autoriza al gobierno para expedir el estatuto especial de contratación de gastos reservados” en ejercicio de facultades reglamentarias resulta inconstitucional. En primer lugar, dicha norma vulnera la reserva de ley que en la materia establece el artículo 150-25 de la Carta. En segundo término y como consecuencia de lo anterior, arrebatada al Congreso la facultad de modificar o derogar dicha reglamentación y a la Corte Constitucional la atribución de controlar su constitucionalidad. Adicionalmente, confiere al gobierno la facultad de auto-regularse en una materia en la cual, por disposición expresa de la propia Constitución, es necesario que existan principios y directrices legales claras y precisas para garantizar el sometimiento de la gestión del Estado a los principios constitucionales de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad e imparcialidad, principios aplicables, incluso, a la ejecución de gastos reservados.”

Sin embargo, en razón a que la declaratoria inmediata de inconstitucionalidad de la norma supondría que la contratación de gastos reservados tendría que sujetarse a lo dispuesto en el régimen general de contratación administrativa, uno de cuyos principios esenciales es la publicidad, la Corte decidió que los efectos de la declaración de inexecutableidad quedaran diferidos hasta el 20 de junio de 2008, con el fin de que el Congreso de la República pudiera expedir el régimen de contratación de gastos reservados.

En virtud de lo anterior, el 16 de julio de 2008, el Congreso de la República expidió la ley 1219 de 2008, Por la cual se establece el Régimen de Contratación con cargo a gastos reservados.

CONCLUSIONES

La Doctrina Contable Pública que se expidió atendiendo a los preceptos de las normas del Régimen de Contabilidad Pública precedente, sigue la suerte de la regulación en virtud de la cual fue expedida, es decir, pierde su vigencia como consecuencia de la derogatoria. Por lo cual, para efectos de interpretar los nuevos marcos normativos la entidad debe ceñirse a la doctrina que se ha expedido y que se expida en virtud de los mismos, ya que estos no

pueden ser interpretados a la luz de la doctrina del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, pues además de estar derogada, mal pudiera interpretar las normas de un régimen que difiere de aquel por el cual se expidió.

Lo anterior no significa que los conceptos que fueron emitidos atendiendo a la normativa del régimen precedente no puedan aplicarse para interpretar las normas de este, por el contrario, en caso de que la entidad aplique normas de dicho régimen, los conceptos emitidos para interpretarlo, deben ser aplicados, pero sólo en lo que respecta al mismo.

Por otra parte, la CGN emitió el concepto 113988 del 16 de junio de 2008, dirigido a la doctora Alba Inés Rincón Gómez, Profesional Administrativo del Departamento Administrativo de Seguridad (DAS), en cuyas conclusiones se estableció:

“no es necesario realizar registros contables adicionales para el reconocimiento de los bienes adquiridos en desarrollo de las operaciones de inteligencia, contrainteligencia, investigación criminal y protección de testigos e informantes, que tienen el carácter legal de reservados, toda vez que el reconocimiento debe ser en la subcuenta que corresponda, de las cuentas del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, bien sea al momento de su adquisición o con la legalización que realice la unidad que tiene a cargo la operación”.

En atención a que en este concepto se modificó el criterio inicialmente asumido para el reconocimiento contable de los bienes adquiridos con cargo al rubro de gastos reservados, quedó sin vigencia el concepto 110611 del 16 de abril de 2008, por lo cual, el concepto al que debe remitirse para efectos de la contabilización de dichos gastos en los años 2011 a 2016 por la Dirección Nacional de Inteligencia, es el concepto 113988 del 16 de junio de 2008.

Ahora bien, con relación al Decreto 1837 de 2007, me permito manifestar que perdió su vigencia, y a partir del 16 de julio de 2008 el régimen de contratación con cargo a gastos reservados expedido por el Congreso de la República es la norma vigente sobre la materia, por lo cual el numeral 7 del artículo 6º de la Ley 1219 de 2008, es la norma que debe atenderse y no el numeral 7 del artículo 4º del Decreto 1837 de 2007 referido en el concepto objeto de consulta.

CONCEPTO No. 20182300064851 DEL 17-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento contable de bonos de carbono

Doctor

BYRON ACOSTA DÍAZ

Asesor Contable - Ejército Nacional, Jefatura de Aviación

Ministerio de Defensa Nacional

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) N° 20185500024742 del día 8 de junio de 2018, mediante la cual solicita la forma en la cual una entidad del sector público debe registrar contablemente la compra de los bonos de carbono adquiridos por esta.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Entorno legal

El Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018, expedido por la Ley 1753 de 2015, en su artículo 175 crea el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI), de la siguiente manera:

“ARTÍCULO 175. Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero. Créase el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI), del cual hará parte el Registro Nacional de Programas y Proyectos de acciones para la Reducción de las Emisiones debidas a la Deforestación y la Degradación Forestal de Colombia -REDD+. Estos serán reglamentados y administrados por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

Toda persona, natural o jurídica, pública o privada que pretenda optar a pagos por resultados o compensaciones similares como consecuencia de acciones que generen reducciones de emisiones de GEI, deberá obtener previamente el registro de que trata el

inciso anterior, conforme a la reglamentación que para tal efecto expida el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible. Este a su vez reglamentará el sistema de contabilidad de reducción y remoción de emisiones y el sistema de monitoreo, reporte y verificación de las acciones de mitigación a nivel nacional y definirá los niveles de referencia de las emisiones debidas a la deforestación y la degradación forestal.

PARÁGRAFO. Las emisiones reducidas que acredite el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible en el marco de programas nacionales o subnacionales de reducción de emisiones de GEI, no podrán ser posteriormente ofertadas a través de proyectos en el mercado." (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, 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, en sus artículos 221 y 222 se establece:

“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. Tratándose de gas y de derivados de petróleo, el impuesto se causa en las ventas efectuadas por los productores, en la fecha de emisión de la factura; en los retiros para consumo de los productores, en la fecha del retiro; en las importaciones, en la fecha en que se nacionalice el gas o el derivado de petróleo.

El sujeto pasivo del impuesto será quien adquiera los combustibles fósiles, del productor o el importador; el productor cuando realice retiros para consumo propio; y el importador cuando realice retiros para consumo propio.

Son responsables del impuesto, tratándose de derivados de petróleo, los productores y los importadores; independientemente de su calidad de sujeto pasivo, cuando se realice el hecho generador.

PARÁGRAFO 3o. El impuesto no se causa a los sujetos pasivos que certifiquen ser carbono neutro, de acuerdo con la reglamentación que expida el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

ARTÍCULO 222. BASE GRAVABLE Y TARIFA. El Impuesto al Carbono tendrá una tarifa específica considerando el factor de emisión de dióxido de carbono (CO₂) para cada combustible determinado, expresado en unidad de volumen (kilogramo de CO₂) por unidad energética (Terajoules) de acuerdo con el volumen o peso del combustible. (...)

PARÁGRAFO 2o. El impuesto al carbono será deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del costo del bien, en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario." (Subrayado fuera del texto)

En este sentido, el Decreto 926 de 2017 "Por el cual se modifica el epígrafe de la parte 5 y se adiciona el título 5 a la parte 5 del libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria y el título 11 de la parte 2 de libro 2 al Decreto 1076 de 2015 Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, para reglamentar el parágrafo 3º del Artículo 221 y el parágrafo 2 del Artículo 222 de la Ley 1819 de 2016", establece:

"Artículo 2. Adición del título 5 a la parte 5 del libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria. Adiciónese el título 5 a la parte 5 del libro 1 del Decreto 1625 de 2016, el cual quedará así:

"TÍTULO 5

Impuesto nacional al carbono

Artículo 1.5.5.2. Definiciones. Para efectos de la aplicación de lo dispuesto en el presente Título y en el Título 11 de la Parte 2 de Libro 2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, 1076 de 2015, se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

Carbono neutro. Se entiende por carbono neutro la neutralización de las emisiones de GEI asociadas al uso del combustible sobre el cual no se causará el impuesto nacional al carbono.

Consumidor o usuario final de combustibles fósiles. Es aquel que utilice 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.

Declaración de verificación. Es la manifestación por escrito de una tercera parte acreditada o designada, en la que se demuestran las reducciones o remociones de gases de efecto invernadero logradas por una iniciativa de mitigación de GEI luego de una verificación. (...)

Iniciativa de Mitigación de GEI. Son programas, proyectos, acciones o actividades desarrolladas a nivel nacional, regional y/o local cuyo objeto es la reducción de emisiones, evitar emisiones, remover y capturar GEI. Las iniciativas se clasifican en iniciativas de Reducción de Emisiones de GEI e Iniciativas de Remoción de GEI. (...)

Remoción de Gases de Efecto Invernadero. Es la masa de gas de efecto invernadero retirado de la atmósfera.

Reducción de Gases de Efecto Invernadero. Corresponde a la disminución calculada de emisiones de GEI entre un escenario de línea base y la iniciativa de mitigación.

Responsable. Corresponde al productor o importador de los derivados del petróleo.

Soporte de cancelación voluntaria a favor del sujeto pasivo. Es el documento que demuestra la transferencia voluntaria de las reducciones de emisiones o remociones de GEI que hace el consumidor o usuario final del combustible, o el titular de una iniciativa de mitigación de GEI, según sea el caso, a favor del sujeto pasivo para neutralizar las emisiones de GEI.

Sujeto pasivo que puede certificar ser carbono neutro. Es el que adquiere del productor o importador, o retira para consumo propio el combustible fósil, respecto del cual no se causa el impuesto nacional al carbono.

Titular de la iniciativa de mitigación de GEI. Es la persona natural o jurídica, pública o privada, responsable de la formulación, implementación y seguimiento de una iniciativa de reducción de emisiones o remociones de GEI.

Verificación. Es el proceso sistemático, independiente y documentado realizado por una tercera parte en la que se evalúa la implementación de la iniciativa de mitigación de GEI.

Artículo 1.5.5.3. Procedimiento para hacer efectiva la no causación del impuesto nacional al carbono. Para hacer efectiva la no causación del impuesto nacional al carbono, el sujeto pasivo que puede certificar ser carbono neutro deberá presentar, previamente a la fecha de causación, al productor o importador responsable del impuesto nacional al carbono la solicitud de la no causación del mismo, indicando la cantidad de combustible neutralizado en metros cúbicos (m³) o galones (gal) y su equivalencia en toneladas de dióxido de carbono (ton CO₂).

Esta solicitud deberá estar acompañada por la declaración de verificación y el soporte de cancelación voluntaria de las reducciones de emisiones o remociones de GEI canceladas a

su favor. La declaración de verificación y el soporte de cancelación voluntaria demuestran la neutralización de las emisiones asociadas al uso del combustible sobre el cual no se causará el impuesto nacional al carbono.

Para efectos del tratamiento tributario de que trata este artículo, el sujeto pasivo del impuesto nacional al carbono deberá obtener la declaración de verificación y el soporte de cancelación voluntaria por medio de los consumidores o usuarios finales del combustible, o del titular de una iniciativa de mitigación de GEI.

La cantidad de combustible sobre la que se hace efectiva la no causación del impuesto nacional al carbono, no podrá ser mayor a la cantidad de combustible asociada al hecho generador. (...)

Parágrafo 2. El responsable del impuesto nacional al carbono, verificará que las cantidades de combustible solicitadas por el sujeto pasivo para la no causación del impuesto, se encuentren debidamente amparadas con la declaración de verificación y el soporte de cancelación voluntaria de las reducciones de emisiones o remociones de GEI canceladas a su favor.

Parágrafo 3. El responsable del impuesto podrá establecer tiempos de recepción de estos documentos para la no causación del impuesto. (...)"

Artículo 3. Adición del Título 11 de la Parte 2 del Libro 2 al Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, 1076 de 2015. Adiciónese el Título 11 de la Parte 2 del Libro 2 al Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, 1076 de 2015, el cual quedará así:

"TÍTULO 11

Organismo de verificación y características de las reducciones de emisiones y remociones de GEI

CAPÍTULO 1

Organismos de verificación de reducciones de emisiones y remociones de GEI y declaraciones de verificación

Artículo 2.2.11.1.1. Organismos de verificación. Son terceros independientes que cumplen con los requerimientos presentados en los artículos 2.2.11.1.2 y 2.2.11.1.3 del presente Decreto, quienes se encargarán de hacer la verificación de las reducciones de emisiones y

remociones de GEI provenientes de la iniciativa de mitigación. Estos organismos serán quienes emitan la declaración de verificación a efectos de demostrar el cumplimiento de las características presentadas en el artículo 2.2.11.2.1 del presente Decreto.

Artículo 2.2.11.1.2. Verificación bajo esquemas de acreditación internacionales. Para verificaciones realizadas bajo esquemas de acreditación internacionales, el organismo de verificación deberá expedir una declaración de verificación indicando que las reducciones de emisiones o remociones de GEI se generaron conforme con la metodología definida en la Norma ISO 14064-2:2006 y los resultados obtenidos en la verificación realizada bajo la norma ISO 14064-3 o aquellas que las ajusten y actualicen. El organismo de verificación de emisiones de GEI deberá estar acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia - ONAC o un organismo de acreditación miembro signatario del Foro Internacional de Acreditación (IAF, por sus siglas en inglés) que tenga en su oferta de servicios el programa de acreditación de Organismo de Verificación de Emisiones de GEI bajo los requisitos de la norma ISO 14065.

Parágrafo 1. El titular de la iniciativa deberá recibir una declaración de verificación de un organismo verificador o de evaluación de la conformidad, acreditado según lo establecido en el Decreto 1595 de 2015, compilado en el Decreto Único Reglamentario del Sector Comercio, Industria y Turismo, Decreto 1074 de 2015. (...)

Artículo 2.2.11.1.3. Verificación bajo el mecanismo de desarrollo limpio (MDL) de la CMNUCC. El organismo de verificación deberá expedir una declaración de verificación que responda a la metodología definida por la CMNUCC para el MDL o aquella que la ajuste y actualice.

El organismo de verificación de emisiones de GEI deberá estar acreditado como entidad operacional designada (DOE, por sus siglas en inglés) por la Junta Ejecutiva del Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL) o quien haga sus veces.

Parágrafo 1. Para el Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL) el titular de la iniciativa deberá recibir una declaración de verificación la cual es equivalente al reporte de verificación emitido por la DOE o quien haga sus veces.

Parágrafo 2. El reporte de verificación deberá estar acompañado de los certificados de reducción de emisiones de GEI (CERs por sus siglas en inglés), que expresen la cantidad de toneladas de CO₂e que se han certificado y se utilizarán para demostrar la neutralización de emisiones.

CAPÍTULO 2

Características de las reducciones de emisiones y remociones de GEI para certificar ser carbono neutro

Artículo 2.2.11.2.1. Características de las reducciones de emisiones y remociones de GEI para certificar ser carbono neutro. Las reducciones de emisiones o remociones de GEI elegibles para certificar ser carbono neutro deben cumplir con las siguientes características:

1. Proceder de una iniciativa de mitigación de GEI desarrollada en el territorio nacional.
2. Provenir de iniciativas de mitigación de GEI formuladas e implementadas a través de programas de certificación o estándares de carbono, los cuales deben contar con una plataforma de registro pública de reducciones de emisiones y remociones de GEI.
3. Haber sido generadas a partir de la implementación de alguna de las siguientes metodologías:
 - 3.1. Metodologías del Mecanismo de Desarrollo Limpio MDL.
 - 3.2. Metodologías elaboradas por los programas de certificación o estándares de carbono, las cuales deberán:
 - 3.2.1. Haber sido consultadas públicamente y ser verificables por un organismo independiente de tercera parte acreditado de acuerdo con lo establecido en el capítulo 1 del presente título.
 - 3.2.2. Ser emitidas por la CMNUCC, o ser reconocidas por el Gobierno Nacional a través del Organismo Nacional de Normalización, o cumplir con los requisitos para la inscripción de iniciativas establecidos por el registro REDD+.
4. No provenir de actividades que se desarrollen por mandato de una autoridad ambiental para compensar el impacto producido por la obra o actividad objeto de una autorización ambiental.
5. Estar previamente canceladas dentro del programa de certificación o estándar de carbono de origen y estar registradas en el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI), creado por el artículo 175 de la Ley 1753 de 2015 cuando éste entre en operación.
6. Estar certificadas por el programa de certificación o estándar de carbono. (...)

Parágrafo 2. No se podrán usar reducciones de emisiones o remociones de GEI proyectadas.

Parágrafo 3. El programa de certificación o estándar de carbono que no cuente con una plataforma de registro, tendrá un (1) año a partir de la entrada en vigencia del presente título, para crear e implementar dicho registro. En todo caso el programa de certificación o estándar de carbono deberá generar un número serial por cada una de las toneladas de reducciones de emisiones o remociones de GEI. (...)

Parágrafo 5. Las reducciones de emisiones o remociones de GEI generadas a partir de la implementación de metodologías de proyectos REDD+ voluntarios o aquellas que las ajusten y actualicen, podrán ser elegibles para certificar ser carbono neutro. En todos los casos deberán cumplir con las características definidas en este título.

Parágrafo 6. Las reducciones de emisiones o remociones de GEI generadas por iniciativas de mitigación de GEI voluntarias, podrán ser elegibles para certificar ser carbono neutro, siempre y cuando sean verificados conforme a la metodología definida en la norma ISO 14064-2:2006 o aquella que la ajuste y actualice, mediante un organismo verificador acreditado de acuerdo con lo establecido en el artículo 2.2.11.1.2 del presente Decreto.

Artículo 2.2.11.2.2. Anexo Técnico. Se adiciona el Anexo IV al Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, 1076 de 2015."

Artículo 4. Régimen de transición para la obtención del reporte al que se refiere el artículo 1.5.5.4 del Decreto 1625 de 2016. Para efectos de obtener el reporte al que se refiere el artículo 1.5.5.4 del Decreto 1625 de 2016 y mientras que entra en operación el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de GEI, los consumidores o usuarios finales del combustible, o los titulares de las iniciativas de mitigación de GEI, según sea el caso, deberán radicar ante el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible una copia en formato físico y digital de los siguientes documentos:

- 4.1. La declaración de verificación de las reducciones de emisiones o remociones de GEI.
- 4.2. El soporte de cancelación voluntaria de las reducciones de emisiones y remociones de GEI canceladas a favor del sujeto pasivo.
- 4.3. Una hoja de cálculo únicamente en formato digital en la que se relacionen los seriales de las toneladas de reducciones de emisiones y remociones de GEI canceladas a favor del sujeto pasivo.

El soporte de radicado de la información suministrada al Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible en cumplimiento del presente artículo, será equivalente al reporte al que se refiere el numeral 5° del artículo 1.5.5.4 del Decreto 1625 de 2016.

Parágrafo 1. A partir de la entrada en operación del Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI), los consumidores o usuarios finales del combustible, o los titulares de las iniciativas de mitigación de GEI, según sea el caso.” (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, la Resolución 1447 del 1º de agosto de 2018 del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, por la cual se reglamenta el sistema de monitoreo, reporte y verificación de las acciones de mitigación a nivel nacional de que trata el artículo 175 de la Ley 1753 de 2015, y se dictan otras disposiciones, establece:

“TÍTULO I

DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 1º. Objeto. La presente resolución tiene por objeto reglamentar el Sistema de Monitoreo, Reporte y Verificación de las acciones de mitigación a nivel nacional, en lo relacionado con el Sistema de Contabilidad de Reducción y Remoción de Emisiones de Gases de Efecto Invernadero y el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI), el cual incluye el Registro Nacional de Programas y Proyectos de acciones para la Reducción de las Emisiones debidas a la Deforestación y la Degradación Forestal de Colombia (REDD+).

Artículo 2º. Ámbito de aplicación. La presente resolución le aplica a toda persona natural o jurídica, pública o privada que pretenda registrar su iniciativa de mitigación de GEI para optar a pagos por resultados o compensaciones similares como consecuencia de acciones que generen reducciones de emisiones y remociones de Gases de Efecto Invernadero, y a aquella que pretenda registrar su iniciativa de mitigación de GEI para demostrar sus resultados de mitigación en el marco del cumplimiento de las metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC, como consecuencia de la implementación de dichas acciones.

Adicionalmente, le aplica tanto a las entidades públicas a cargo de la coordinación y administración del Sistema MRV de las acciones de mitigación a nivel nacional, como a los Organismos de Validación y Verificación de Gases de Efecto Invernadero (OVV).

Artículo 3°. Definiciones. Para los efectos de lo dispuesto en la presente resolución, se adoptan las siguientes definiciones:

Actividades forestales de remoción de GEI. Son acciones de mitigación de GEI que conducen a retirar estos gases de la atmósfera, a través de sistemas productivos silvopastoriles, agroforestales y de plantaciones comerciales, entre otros sistemas productivos basados en árboles, siempre y cuando se desarrollen en áreas diferentes a bosque natural.

Actividades REDD+. Son las acciones que conducen a remover o reducir las emisiones de GEI debidas a deforestación y degradación de bosques naturales, a saber:

- a) Reducción de las emisiones debidas a la deforestación.
- b) Reducción de las emisiones debidas a la degradación forestal.
- c) Conservación de las reservas forestales de carbono.
- d) Gestión sostenible de los bosques.
- e) Incremento de las reservas forestales de carbono.

Acción de Mitigación Nacionalmente Apropriada (NAMA). Es un tipo de Programa Sectorial de mitigación de GEI que comprende políticas, regulaciones u otro tipo de acciones para la reducción de emisiones y/o remoción de GEI y que a su vez contribuye a alcanzar los objetivos y metas de desarrollo sostenible de los países en los cuales se implementa. (...)

Gases de Efecto Invernadero (GEI). Son aquellos componentes gaseosos de la atmósfera, tanto naturales como antropogénicos, que absorben y reemiten radiación infrarroja, de acuerdo con lo definido por la CMNUCC.

Iniciativa de Mitigación de GEI. Son programas, proyectos, acciones o actividades desarrolladas a nivel nacional, regional, local y/o sectorial cuyo objeto es la reducción de emisiones, evitar emisiones, remover y capturar GEI. Las iniciativas se clasifican en iniciativas de reducción de emisiones de GEI e iniciativas de remoción de GEI. Estas iniciativas podrán ser de tipo sectorial o REDD+. Para efectos de la presente Resolución, el nivel de implementación regional y local se entenderá como nivel subnacional. (...)

Organismos de Validación y Verificación de GEI (OVV). Son entidades independientes que realizan procesos de validación y verificación de las iniciativas de mitigación de GEI. El OVV es responsable de realizar una evaluación objetiva y de emitir una declaración de validación o verificación con respecto a la información que el titular de la iniciativa de mitigación le presenta, y a los demás criterios definidos por los Programas de Certificación de GEI o estándares de carbono y el Gobierno nacional.

Pago por resultados o compensaciones similares. Son las remuneraciones, beneficios, o incentivos obtenidos por la reducción de emisiones o remociones de GEI verificadas, que se obtienen por la implementación de una iniciativa de mitigación de GEI. (...)

Programas de Actividades del Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL-PoAs). Son un tipo de Proyecto Sectorial de mitigación de GEI que incluye un conjunto de actividades coordinadas por una entidad pública o privada que implementa cualquier política, medida o meta establecida, que resulta en reducciones de emisiones o remociones de GEI y que optan al Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL) del Protocolo de Kioto.

Los MDL-PoAs están compuestos por CPAs por sus siglas en inglés (Component Project Activities), los cuales son una medida o un conjunto de medidas que reducen las emisiones de GEI por fuentes, o resultan en la absorción antropogénica neta de GEI por sumideros, aplicada dentro de un área designada definida en la(s) metodología(s) de línea de base. Un PoA puede tener uno o más CPAs.

Programas de certificación de GEI o estándares de carbono. Son sistemas o esquemas voluntarios u obligatorios, internacionales o nacionales que cuentan con un conjunto de principios y requisitos para la formulación, desarrollo, validación y verificación de los resultados frente al diseño y puesta en marcha de iniciativas de mitigación de GEI. Dichos sistemas o esquemas adoptan o elaboran metodologías de cuantificación de reducción de emisiones o remociones de GEI que sean verificables en el marco de la Norma ISO 14064-3:2006 o aquella que la ajuste o actualice, cuentan con un registro público y permiten la certificación y asignación de un serial único de las reducciones de emisiones o remociones de GEI verificadas.

Programa REDD+. Es un tipo de programa de mitigación de GEI que implementa actividades REDD+ y cubre un área geográfica de nivel nacional o un área de nivel subnacional con biomas o amplias extensiones de bosques naturales. El programa está a cargo de una entidad pública del orden nacional y su titular es el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, individualmente o en asocio con otras entidades del gobierno. Estas iniciativas demuestran sus resultados de mitigación en el marco del cumplimiento de las metas indicadas en la Estrategia Integral de Control a la Deforestación y Gestión de Bosques, así como de las metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC.

Programa sectorial de mitigación de GEI. Es el tipo de iniciativa que incluye actividades de reducción de emisiones o remociones de GEI diferentes a REDD+, que se desarrollan a nivel nacional, subnacional y/o sectorial. Estas iniciativas son formuladas por, o tienen como socio a una entidad pública del orden nacional y demuestran el aporte en un determinado

sector al cumplimiento de metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC. (...)

Proyecto REDD+. Es un tipo de proyecto de mitigación de GEI que implementa actividades REDD+, cubre un área geográfica de nivel subnacional específicamente delimitada y su titular es de carácter privado o público, este último en el marco de las funciones y competencias asignadas por la Ley. Estas iniciativas demuestran sus resultados de mitigación en el marco del cumplimiento de las metas indicadas en la Estrategia Integral de Control a la Deforestación y Gestión de Bosques, así como de las metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC.

Proyecto sectorial de mitigación de GEI. Es una iniciativa de mitigación de GEI que incluye actividades de reducción de emisiones o remociones de GEI diferentes a REDD+, que se desarrollan a escala subnacional y sectorial. Estas iniciativas demuestran sus resultados de mitigación en el marco del cumplimiento de las metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC.

REDD+. Es un mecanismo internacional de mitigación enmarcado en las decisiones de la CMNUCC, cuyo objetivo es reducir las emisiones y remover los GEI a través de la implementación de las actividades de reducción de emisiones por deforestación, degradación forestal y otras actividades forestales.

Reducción de Emisiones de GEI. Es la disminución calculada de emisiones de GEI entre un escenario de línea base o nivel de referencia y de las emisiones netas calculadas en el ámbito de la implementación de la iniciativa de mitigación de GEI.

Remoción de GEI. Es la masa de GEI retirada de la atmósfera.

Resultados de mitigación de GEI. Son las reducciones de emisiones y remociones de GEI cuantificables, generadas por la implementación de una iniciativa de mitigación de GEI.

Socio ejecutor. Es el titular de un Proyecto REDD+ que cumple con los requisitos para optar a pagos por resultados o compensaciones similares a través de un Programa REDD+.

Titular de la iniciativa. Es la persona natural o jurídica, pública o privada, responsable de la formulación, implementación, seguimiento y registro de una iniciativa de mitigación de GEI.

Validación. Es el proceso sistemático, independiente y documentado para la evaluación de la línea base frente a criterios definidos.

Vigencia de resultados de mitigación. Es el año calendario para el cual una iniciativa de mitigación de GEI obtiene y mide sus resultados de mitigación de GEI.

CAPÍTULO 1

Sistema de Monitoreo, Reporte y Verificación de acciones de mitigación a nivel nacional - Sistema MRV.

Artículo 4°. Sistema de Monitoreo, Reporte y Verificación (MRV) de acciones de mitigación a nivel nacional. Es un conjunto de actores, políticas, planes, estrategias, procesos, subsistemas y tecnologías a cargo de la gestión de la información de cambio climático con el propósito de proveer insumos para la toma de decisiones de los actores implicados en la gestión del cambio climático según la Política Nacional de Cambio Climático.

El Sistema MRV de acciones de mitigación a nivel nacional es administrado por el Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales (Ideam), bajo las directrices y orientaciones de la Dirección de Cambio Climático y de Gestión del Riesgo del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible o quien haga sus veces.

Hacen parte del Sistema MRV de acciones de mitigación a nivel nacional: el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de GEI (Renare), el Sistema de Contabilidad de reducción y remoción de GEI, el Sistema de Monitoreo de Bosques y Carbono (SMBYC) y el Sistema Nacional de Inventarios de Gases Efecto Invernadero (SINGEI).

Parágrafo 1°. Todos los sistemas y subsistemas de información del SIAC, así como otros subsistemas de información sectorial o territorial que provean o generen información necesaria para la gestión del cambio climático en el país podrán interoperar con el Sistema de MRV de acciones de mitigación a nivel nacional, así como todas aquellas plataformas que contribuyan para evitar la doble contabilidad de los resultados de mitigación de GEI.

Parágrafo 2°. Todos los titulares de las iniciativas de mitigación de GEI que pretendan optar a pagos por resultados o compensaciones similares, o demostrar el cumplimiento de metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC, deberán realizar el monitoreo, reporte y verificación de sus acciones de mitigación de GEI de acuerdo con los principios del Sistema MRV de acciones de mitigación a nivel nacional y las reglas de contabilidad establecidas en la presente resolución.

Parágrafo 3°. El Sistema MRV de acciones de mitigación a nivel nacional, el Sistema de Monitoreo y Evaluación (M&E) de adaptación al cambio climático y el Sistema MRV del financiamiento Climático, entre otros, harán parte el Sistema Nacional de Información

sobre Cambio Climático. El Sistema de Monitoreo y Evaluación (M&E) de adaptación al cambio climático y el Sistema MRV del financiamiento Climático serán objeto de reglamentación posterior. (...)

CAPÍTULO 2

Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de GEI (Renare)

Artículo 10. Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de GEI. El Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de GEI (Renare) es una plataforma tecnológica del Sistema MRV con el propósito de gestionar la información a nivel nacional de las iniciativas de mitigación de GEI, que hace parte del Sistema Nacional de Información sobre Cambio Climático. A su vez, el Registro Nacional de Programas y Proyectos de acciones para la Reducción de las Emisiones debidas a la Deforestación y la Degradación Forestal de Colombia - REDD+ hace parte del Renare.

Todo titular de una iniciativa de mitigación de GEI en el territorio nacional que pretenda optar a pagos por resultados o compensaciones similares, y/o demostrar el cumplimiento de metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC debe inscribir su iniciativa de mitigación en el Renare desde su fase de factibilidad.

Los tipos de iniciativas de mitigación de GEI que se podrán inscribir en el Renare son:

1. Programas de mitigación de GEI de tipo: Acciones Nacionalmente Apropriadas de Mitigación (NAMAs), Programas de Desarrollo Bajo en Carbono (PDBC) y Programas REDD+.
2. Proyectos de mitigación de GEI de tipo: Proyectos y Programas de Actividades del Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL), Proyectos de Desarrollo Bajo en Carbono (PDBC) y Proyectos REDD+.
3. Otras iniciativas de mitigación que defina la CMNUCC en el marco de sus mecanismos de mitigación de GEI, o el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

Parágrafo 1°. La inscripción de iniciativas de mitigación de GEI en el Renare no exime al titular de la iniciativa de la obtención de los permisos, autorizaciones, concesiones, licencias y/o cualquier otro requisito establecido por las normas vigentes para implementar la iniciativa.

Parágrafo 2°. Los titulares de las iniciativas de mitigación de GEI serán responsables por la veracidad de la información suministrada al Renare, y deberán aplicar los principios del

Sistema MRV. El registro de la información en el Renare no implica responsabilidad de ningún tipo por parte del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible frente al titular de la iniciativa o terceros.

Artículo 11. Administración del Registro. El Renare será administrado por el Ideam conforme a los lineamientos del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible en el marco del Sistema de Información Ambiental de Colombia (SIAC).

Las especificaciones para el uso del Renare serán las establecidas en la Guía Técnica del Renare, la cual será elaborada y actualizada por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

La Ventanilla Integral de Trámites Ambientales en Línea (VITAL) será el único acceso para la inscripción de iniciativas de mitigación de GEI en el Renare.

El Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible podrá solicitar información adicional sobre el desarrollo de las iniciativas en cualquier momento y sobre cualquiera de sus fases, con el objetivo de aclarar aspectos relacionados con contabilidad nacional de reducción de emisiones y remoción de GEI.

La información del Renare será pública, salvo aquella que por disposición legal tenga carácter de clasificada o reservada, en los términos del artículo 24 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, o aquella norma que la modifique o sustituya. (...)

Artículo 17. Del reporte de las reducciones de emisiones y remociones de GEI en el Renare. El titular de una iniciativa de mitigación de GEI que se encuentre inscrita en el Renare en fase de implementación y en estado de registro activo, deberá reportar los resultados de mitigación de GEI como mínimo a través de las siguientes variables según corresponda:

1. Cantidad de reducciones de emisiones y de remociones de GEI generadas por la iniciativa de mitigación para las vigencias a reportar.
2. Cantidad de reducciones de emisiones y de remociones de GEI generadas por la iniciativa de mitigación que hayan sido verificadas para las vigencias a reportar.
3. Cantidad de reducciones de emisiones o remociones de GEI verificadas que hayan sido canceladas por el titular de la iniciativa para las vigencias a reportar.

Parágrafo 1°. La cancelación de las reducciones de emisiones o remociones de GEI se refiere a la desactivación por parte del titular de la iniciativa en Renare de las toneladas de GEI reducidas y/o removidas. Una vez canceladas, las reducciones o remociones de GEI, no podrán ser transferidas a favor de ninguna otra persona natural o jurídica, ni ser utilizadas para optar a pago por resultados o compensaciones similares de nuevo. (...)

CAPÍTULO 3

Sistema de contabilidad de reducción de emisiones y remoción de GEI

Artículo 19. El Sistema de contabilidad de reducción de emisiones y remoción de GEI. Es un conjunto de procesos, tecnologías, protocolos y reglas de contabilidad que determinan las emisiones, reducciones de emisiones y remociones de GEI que se contabilizan con el objetivo de generar reportes y demostrar el avance en el cumplimiento de metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC. Para su operación, el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible y el Ideam dispondrán de las herramientas e instrumentos tecnológicos necesarios para realizar la contabilidad de reducción de emisiones y remoción de GEI.

El Sistema de Contabilidad hace parte del Sistema MRV de acciones de mitigación de GEI, es administrado por el Instituto Nacional de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales (Ideam) y coordinado bajo los lineamientos de la Dirección de Cambio Climático y Gestión del Riesgo del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible o quien haga sus veces.

Con el fin de establecer y demostrar el avance en el cumplimiento de las metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC, el Sistema de Contabilidad procesará la información de emisiones de GEI, incluyendo los inventarios nacionales de GEI, las líneas base y los resultados de mitigación de GEI.

La contabilidad de los resultados de mitigación de GEI que se obtienen a partir de la implementación de iniciativas de mitigación de GEI, se podrá efectuar a nivel nacional, subnacional y sectorial incluyendo la agregación de los resultados que cada iniciativa reporte en el Renare, entre otra información.

Parágrafo. El Sistema de Contabilidad podrá interoperar con los sistemas y subsistemas de información del SIAC, así como con otros subsistemas de información sectorial o territorial que provean, generen o procesen información necesaria para la contabilidad de los resultados de mitigación de GEI.” (Subrayado fuera del texto)

Regulación Contable

El Marco Conceptual para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, dentro del numeral 6. Definición, reconocimiento, medición, revelación y presentación de los elementos que constituyen los estados financieros, se definen los activos y gastos de la siguiente manera:

“6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales 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 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)

Las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio, con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

1.2. Clasificación

2. Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

3. La categoría de valor de mercado con cambios en el resultado corresponde a las inversiones que tienen valor de mercado y que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado.

4. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones que la entidad tiene con la intención y capacidad de conservar hasta su vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento.

5. La categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que tienen valor de mercado, que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto. También se clasificarán en esta categoría las inversiones en títulos de deuda que tienen valor de mercado y que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento. (...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (...)

9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

9.2.2. Costos de transformación

8. Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo.

9.2.2.1 Producción de bienes

9. El costo de transformación de los bienes estará determinado por el valor de los inventarios utilizados y de los cargos asociados con la transformación de las materias primas en productos terminados. También harán parte del costo, el mantenimiento, las

depreciaciones y amortizaciones de activos directamente relacionados con la elaboración de bienes, las cuales se calcularán de acuerdo con lo previsto en las normas de Propiedades, planta y equipo, 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.

10. 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. (...)

12. 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.

13. 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)

Así mismo, el Catálogo general de Cuentas para entidades de gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, señala la descripción y dinámica de las siguientes cuentas:

“1986-ACTIVOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de gastos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.”

Otros pronunciamientos

Además, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN mediante Oficio N° 13505 del 31 de mayo de 2017, estableció:

“Ahora bien, se indica que los bonos de carbono del mercado voluntario, se venden como commodities. Sin perjuicio de lo anterior e independientemente de la denominación, se observa que no existe regulación específica sobre el tema. No obstante, en principio, en el caso de la venta de bonos de carbono en el mercado voluntario partimos de la base que los mismos se asocian a proyectos. En efecto, quien desarrolla el proyecto debe asegurarse que se concreta una captura de carbono o una reducción del mismo en la actividad, debidamente certificada, representado en una medida en toneladas de carbono (con distintos estándares). Lo anterior implica la presencia de agendas certificadoras. En efecto, cuando la certificadora aprueba el proyecto procede la emisión de bonos de carbono, caso en el cual éstos pueden ser comercializados y adquiridos por quienes desean compensar o reducir su huella de carbono de manera voluntaria.

Acorde con lo anterior, para efectos tributarios, estos bonos, supondrían un bien de naturaleza intangible, que representa un derecho a cambio de un precio.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es pertinente aclarar que, de acuerdo al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, los activos se definen como los recursos controlados por la entidad producto de sucesos pasados de los cuales se espera obtener potencial de servicio o beneficios económicos. Para la determinación del control, se evalúa entre otros aspectos, la capacidad que tiene la entidad para decidir el propósito para el cual se destina el activo, obtener potencial de servicios o generar beneficios, prohibir el acceso por parte de terceros y asumir sustancialmente los riesgos asociados a este.

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que, si bien al mercado voluntario de carbono confluyen diferentes actores, estos lo hacen con diferentes intereses. Frente a esto, una entidad que, de acuerdo con los estándares normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación, se encuentra bajo el ámbito de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, debe evaluar e identificar, las intenciones por las cuales obtienen bonos de carbono, toda vez que de estas dependerá su tratamiento contable, así como también cuando una entidad se encuentra en condiciones de emitir estos títulos.

Para ello es menester contemplar el esquema del mercado voluntario de los bonos de carbono, tal como se ilustra en la siguiente Caracterización de dicho Mercado.

Para dilucidar el tratamiento contable de los bonos de carbono, es pertinente establecer los participantes y el comportamiento del Mercado Voluntario de Carbono, constituido por relaciones comerciales en torno a iniciativas de reducción y remoción de emisiones de gases de efecto invernadero (GEI), que pretenden neutralizar el impacto ambiental.

Participantes y otros aspectos asociados

Iniciativas de mitigación: Estas corresponden a programas, proyectos, acciones o actividades desarrolladas con el fin de reducir, evitar, remover y capturar emisiones de GEI, que pueden establecerse en el marco actividades forestales.

Desarrolladores: Son los encargados de establecer los principios y requisitos para la formulación, desarrollo, validación y verificación de los resultados, frente a un diseño y puesta en marcha, con los que se elaboran y adoptan metodologías de cuantificación de reducción o remoción de GEI, que posteriormente son verificables.

Organismos de Validación y Verificación: Son entidades independientes que realizan procesos de validación y verificación de las iniciativas de mitigación de GEI. Estas realizan la evaluación de las metodologías de cuantificación de reducciones o remociones, y emiten una declaración de validación o verificación con respecto a la información que el titular de la iniciativa de mitigación le presenta, y a los demás criterios definidos por los Programas de Certificación de GEI o estándares de carbono y el Gobierno Nacional.

Usuarios o consumidores finales: Son quienes utilizan los combustibles fósiles, es decir que realizan el proceso de combustión.

Sujeto pasivo: Es el intermediario entre el responsable del impuesto al carbono y el usuario o consumidor final, es decir que es el mayorista o comercializador del combustible fósil.

Responsable: Corresponde al productor o importador de los derivados de combustibles fósiles.

Brokers: Son quienes adquieren las reducciones o remociones de GEI, o también denominados bonos de carbono, con fines de especulación, es decir, que los adquieren con el fin de venderlos en un futuro y obtener un rendimiento por su venta.

Certificado de Reducciones o remociones de gases de efecto invernadero: También denominados Bonos de Carbono, que corresponden a los títulos o derechos que emiten las iniciativas de mitigación, previa validación y verificación de los Organismos de Validación y Verificación.

Cancelación: Corresponde al momento en el que un bono es utilizado por parte de su adquirente, para reducir o remover sus emisiones. En este momento, el bono de carbono deja de existir, y por ende no puede disponerse ni transferirse, en otras palabras, ya no representa un derecho.

Operación

En primer lugar, los promotores de iniciativas de mitigación orientadas a generar reducciones o remociones de emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) y que opten por el pago de resultados o compensaciones por las acciones realizadas para tal fin, conjuntamente con los desarrolladores, establecen unos principios para la formulación, desarrollo, validación y verificación de los resultados que se obtengan frente al diseño y puesta en marcha del proyecto, con los que se elaboran y adoptan metodologías de cuantificación de las reducciones o remociones de GEI.

Una vez definida la metodología de cuantificación de las reducciones o remociones de GEI, se comienza el proceso de validación y verificación por parte del Instituto Colombiano de Normas Técnicas y Certificación - ICONTEC, como organismo de verificación aprobado por la Organismo Nacional de Acreditación de Colombia - ONAC, el cual certifica y asigna un serial único para cada reducción de emisiones o remoción de GEI verificadas, o denominados comúnmente como bonos de carbono, que corresponden a una tonelada de Dióxido de Carbono equivalente (CO₂e) capturada o removida.

Una vez son verificadas y certificadas estas reducciones de emisiones o remociones de GEI, se disponen para la venta en el Mercado Voluntario, en donde diferentes adquirentes intervienen con distintos intereses.

Los sujetos pasivos y los usuarios o consumidores finales del combustible fósil, pueden adquirir estas certificaciones de reducciones o remociones para cancelarlas a su favor y así, certificarse como carbono neutro, con el fin de que no se cause el impuesto al carbono cuando adquieren combustibles fósiles.

Con ocasión de la adquisición de los combustibles fósiles, el valor pagado por las reducciones o remociones adquiridas se aplica para no causar el impuesto al carbono,

momento en el cual efectivamente se cancelan los certificados utilizados, y su importe corresponderá a un mayor valor del combustible adquirido.

Alternamente, dentro de este mercado voluntario se encuentran los denominados “Brokers”, quienes adquieren estos bonos de carbono, con fines de especulación, es decir, que los adquieren con el fin de venderlos en un futuro y obtener un rendimiento por su venta, por lo cual, al final de la cadena, estos títulos serán cancelados por terceros.

Procedimiento contable para entidad con una iniciativa de mitigación

Dado el proceso para optar a pagos por resultados o compensaciones similares, por acciones que generen reducciones o remociones de emisiones de GEI, debe ser una actividad alterna a la principal, únicamente se expondrá el procedimiento contable de los títulos que la iniciativa genere.

En este sentido, durante el proceso de la formulación y diseño de la metodología de cuantificación de las reducciones o remociones de GEI, la entidad reconocerá los desembolsos que efectúe durante esta etapa, como un producto en proceso en la subcuenta 152090-Otros productos en proceso, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO.

Durante la etapa de validación, las reducciones o remociones que se encuentran en proceso de validación y verificación por parte de los Organismos de Validación y Verificación, continuarán reconocidos en la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO, hasta tanto se obtenga la verificación de estas unidades.

En el caso, de que estas unidades no hayan sido verificadas, y por diferentes razones no puedan ser verificadas a futuro, se procederá a la baja en cuentas del inventario inicialmente reconocido, con un débito la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, y un crédito en subcuenta 152090-Otros productos en proceso, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO.

Por el contrario, si la metodología de cuantificación es validada, las reducciones o remociones verificadas y se les asigna el código único respectivo, la entidad realizará una reclasificación del inventario de estas unidades, con un débito en la subcuenta 150590-Otros bienes producidos de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS, y un crédito en subcuenta 152090-Otros productos en proceso, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO.

Así mismo, la entidad deberá además de revelar los conceptos señalados en la Norma de Inventarios, los siguientes aspectos: a) Una conciliación entre los valores en libros al

principio y al final del periodo contable, que muestre por separado lo siguiente: desarrollo, validaciones, verificaciones, disposiciones, retiros y reclasificaciones; b) Una conciliación entre las cantidades al principio y al final del periodo contable, que muestre por separado lo siguiente: validaciones, verificaciones, disposiciones, retiros y reclasificaciones, así como los demás que la entidad considere pertinentes para el análisis de sus Estados Financieros.

Procedimiento contable para entidad que adquiere bonos de carbono con fines de certificarse como carbono neutro

Estos títulos de reducciones constituyen un activo para la entidad que las adquiere, puesto que se considera un derecho del cual se espera una retribución en la reducción y remoción de emisiones de GEI. En este caso, si la entidad determina que los bonos de carbono serán cancelados su favor, con el fin de no efectuar o reducir la causación el impuesto al carbono, es pertinente clasificarlos como activos diferidos, en razón de que tienen carácter de gasto, con afectación en diferentes periodos.

Transitoriamente, mientras se efectúan los ajustes al Catálogo General de Cuentas pertinentes, la entidad deberá reconocer dichos bonos en la subcuenta 190590-Otros bienes y servicios pagados por anticipado de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, y los diferirá de acuerdo con los créditos que sean cancelados a su favor durante el periodo, afectando las cuentas del gasto o costo según corresponda, aumentando el valor del combustible fósil adquirido. Adicionalmente, este hecho deberá revelarse incluyendo aspectos como: a) Créditos cancelados y certificados, b) Créditos vendidos, y las demás que la entidad considere pertinentes para el análisis de sus Estados Financieros.

Por otra parte, en relación a los créditos que son cancelados durante el periodo en el marco de lo estipulado por el artículo 175 de la Ley 1753 de 2015, es decir, que cumplen con los requisitos establecidos en el Decreto 926 de 2017 para ser compensados con el impuesto al carbono, es importante señalar que de acuerdo al artículo 772-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el Artículo 137 de la Ley 1819 de 2016 “los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán llevar un sistema de control o de conciliaciones de las diferencias que surjan entre la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos contables y las disposiciones de este Estatuto”. De modo que, para los créditos reconocidos como activos diferidos, se realice una conciliación entre saldos contables y tributarios, para cumplir con lo dispuesto en los artículos 221 y 222 de la Ley 1819 de 2016, donde el impuesto al carbono no será causado a sujetos pasivos que certifiquen ser carbono neutro y sobre el impuesto que al respecto se cause, sea deducible del impuesto sobre la renta como mayor costo del bien. Por tanto, si bien la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales bajo el oficio por usted mencionado N° 13505 de 2017, señala que para efectos tributarios estos certificados

supondrían un bien de naturaleza intangible, no atiende a los criterios para ser reconocidos como tal, bajo el Marco Normativo emitido por la Contaduría General de la Nación.

Procedimiento contable para entidad que adquiere bonos de carbono con fines de especulación

En atención a que estos títulos de reducciones se adquieren con el fin de obtener un beneficio económico por la especulación, al disponer de ellas en un futuro, se constituye un activo para la entidad que será reconocido como una inversión de administración de liquidez, medida al valor razonable, en la subcuenta 122190-Otras inversiones de administración de liquidez a valor de mercado (valor razonable) con cambios en el resultado, de la cuenta 1221- INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, dado que de ellos se espera obtener rendimiento por las fluctuaciones en su precio.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:

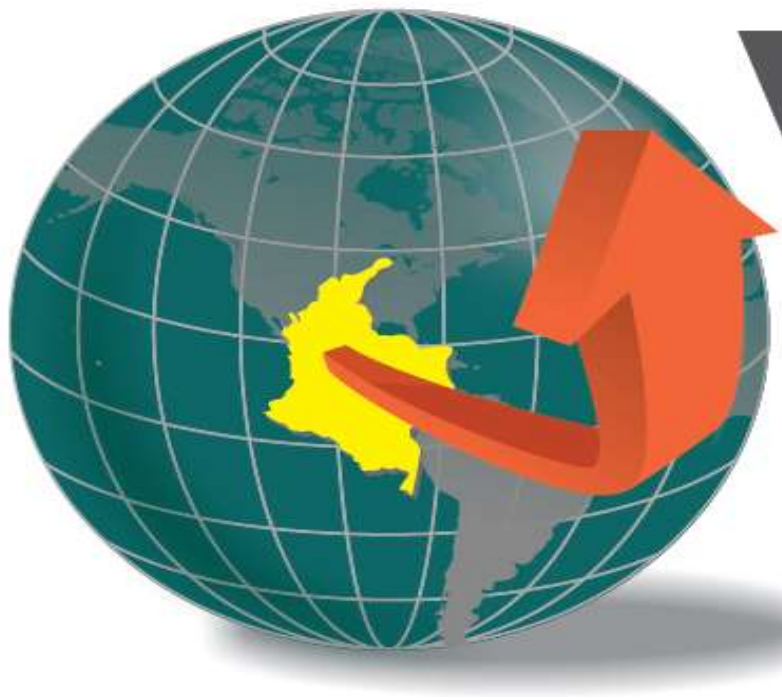
Concepto No. 20182000001871 del 02-02-2018
 20182300002181 del 09-02-2018
 20182000002731 del 09-02-2018
 20182000013931 del 27-02-2018
 20182000017461 del 02-03-2018
 20182300003111 del 07-03-2018
 20182000019681 del 07-03-2018
 20182000019721 del 07-03-2018
 20182000020561 del 16-03-2018
 20182000023451 del 17-04-2018
 20182000024401 del 20-04-2018
 20182000026171 del 02-05-2018
 20182000029571 del 29-05-2018
 20182000029581 del 29-05-2018
 20182000029631 del 29-05-2018
 20182000030361 del 06-06-2018
 20182000030391 del 06-06-2018
 20182000030551 del 06-06-2018
 20182000031061 del 07-06-2018
 20182000031651 del 14-06-2018
 20182000033121 del 29-06-2018
 20182000033181 del 29-06-2018
 20182000033961 del 10-07-2018

20182000033971 del 10-07-2018
20182000034151 del 10-07-2018
20182000035611 del 24-07-2018
20182000039381 del 09-08-2018
20182000041021 del 17-08-2018
20182000043681 del 30-08-2018
20182000045201 del 07-09-2018
20182000046061 del 12-09-2018
20182000046701 del 18-09-2018
20182000048121 del 20-09-2018
20182000049511 del 25-09-2018
20182000050101 del 27-09-2018
20182000051221 del 05-10-2018
20182000054851 del 24-10-2018
20182000055941 del 02-11-2018
20182000058931 del 15-11-2018
20182000059191 del 19-11-2018
20182000059671 del 19-11-2018
20182000062051 del 28-11-2018
20182000062591 del 03-12-2018
20182000062701 del 03-12-2018
20182000076941 del 28-12-2018
20182000055341 del 28-12-2018

Capítulo 6

Marco Normativo

Entidades en Liquidación



6. MARCO NORMATIVO - ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

7. CONCEPTOS MODIFICADOS

El concepto con radicado No. 20182000015761 de fecha 27-02-2018, fue modificado por el concepto con radicado No. 20182300022571 de fecha 11-04-2018.

El concepto con radicado No. 20132000068021, de fecha 10-12-2013, se amplía con el concepto radicado con el No. 20182000003601 de fecha 14-02-2018

El concepto con radicado No. 20142000034571 de fecha 16-12-2014, fue modificado por el concepto con radicado No. 20182000031451 de fecha 12-06-2018.